الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص: تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

التدقيق في حسابات الضرائب و الرسوم المماثلة

مقدمة من طرف الطالب :

تحت إشراف الأستاذ:

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بن زيدان الحاج	أستاذ محاضر -أ-	مستغانم
مقررا	بكريتي بومدين	أستاذ محاضر -أ-	مستغانم
مناقشا	بن علي عائشة	أستاذة محاضرة -أ-	مستغانم

السنة الجامعية :2018/2017

الفهرس

المحتويات	الصفحة

الفصل الثاني:أجراءات التدقيق و التحقيق المحاسبي

الفصل الثالث:الدراسة الميدانية بمركز الضرائب – مستغانم–

قائمة الجداول

قائمة المختصرات

التسمية بالعربية	التسمية بالفرنسية	الاختصار
ضريبة على الدخل الإجمالي	Impôt sur le Revenu Globale	IRG
الرسم على النشاط المهني	Taxe sur L'activité Professional	TAP
النشاط الصناعي و التجاري	taxe sur l'activité industrielle et commerciale	TAIC
الرسم على النشاط غير التجاري	Taxe sur l'activité non commerciale	TANC
الرسم العقاري	Taxe foncière	T.F
الدفع الجزافي	Versement forfaitaire	V.F
الضريبة على أرباح الشركات	Impôt sur Bénéfice sociétés	IBS
الرسم على القيمة المضافة	Taxe sur la Valeur Ajouté	TVA
التحقيق المحاسبي	Vérification comptable	VC
مركز الضرائب	Centre les impôt	CDI

قائمة الملاحق:

الملحق	العنوان
رقم 01	التصريحات الجبائية لسنة 2010
رقم 02	التصريحات الجبائية لسنة 2011
رقم 03	التصريحات الجبائية لسنة 2012
رقم 04	التصريحات الجبائية لسنة 2013
رقم 05	الميزانية الجبائية

الإهداء

إلى التي حملتني وهنا على وهن تسعة أشهروغمرتني بحنانها وكانت سندا لي في دربي وعانت الحلو والمرحتى
أوصلتني إلى ما أبغي إلى أغلى ما أملك في الوجود ....أمي.

إلى الذي تكفل المشقة في تعليمي ولم يبخل علي بشيء إلى الذي رباني وأرادني أن أبلغ المعالي
إلى الذي كان مثلي الأعلى في الصبروالطاعة لله إلى أعز ما عندي.....أبي.

إلى كل من قاسموني مرارة العيش وحلاوتها وحب الوالدين وطاعتهما.

والى كافة الأساتذة اللذين كانوا لي سندا في تقديم هذا العمل المتواضع.

شريف وزاع

تقدير وتشكر

الحمد لله الذي هدانا إلى نور العلم وميزنا بالعقل الذي يسير طريقنا
الحمد لله الذي أعطانا من موجبات رحمته الإرادة والعزيمة على إتمام
عملنا نحمدك يا رب حمدا يليق بمقامك وجلالك عظيم.

جرت العادة أن يكون كل وراء إعداد وبحث أشخاص منهم من
يساهم بالنصح والبعض بالتوجيه ومن باب الجميل لأن نتقدم
بتشكراتنا الخالصة:

*إلى من لم يبخل علينا بنصائحه القيمة وإرشاداته الوجهة

* إلى كل من مدني مداد العون لإنجاز هذا العمل المتواضع.

شريف وزاع

المقدمة العامة:

تعمل كل دول العالم على تنمية إقتصادياتها و البحث عن مصادر التمويل التي تعتبر القلب النابض و الشرط الأساسي لقيام المشاريع و سيرها، فإذا تحقق مثل هذا النوع من المشاريع و تجسد بالكامل وجدت الدول نفسها تحقق جزءا من هدفها الذي وضعته نصب عينها، هذا الهدف هو التنمية الإقتصادية، و نظرا لإرتباط هذه التنمية بوسائل التمويل تعتمد الدولة في ذلك على المصادر الخارجية، كما تحرص و تعمل على زيادة و تنمية مصادرها الداخلية لما لهذه المصادر من إمتيازات و بما تتصف به من ديمومة و إستمرار.

و تعتبر الإيرادات الجبائية أو الضرائب من أهم مصادر التمويل الداخلية و من الإيرادات التي تعتمد عليها الحكومة الجزائرية، بإعتبارها من الوسائل الهامة في مجال السياسة الإقتصادية و الإجتماعية، إذ تمثل موردا لخزينة الدولة، كما أصبحت أداة لتحقيق مجموعة من الأهداف كالتخصيص الأمثل للموارد، التوزيع العادل للدخل، توجيه النشاط الإقتصادي.

إن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي، بحيث أن المكلف بالضريبة يحدد أسس فرض الضريبة ضمن تصريح يقدمه لمصالح الضرائب وفقا للنصوص التشريعية و التنظيمية المعمول بها، حيث أن القانون الجبائي يلزم المكلفين بالضريبة على تقديم تصريحاتهم للمصالح الجبائية في الآجال المحددة، و التي تتضمن رقم الأعمال، و المداخيل المحققة و للإدارة الجبائية كامل الحق في مراقبة هذه التصريحات قصد تحقيق عدالة جبائية.

و سعيا للوصول لهذه العدالة و لتكون الإدارة الجبائية فعالة قامت الجزائر بعدة إصلاحات جبائية، إذ فرقت بين التكليف الضريبي للأشخاص الطبيعيين و التكليف الضريبي للأشخاص المعنويين، و ليكون التكامل بين الإصلاح التشريعي و الإصلاح الإداري تقرر بنص قانون المالية 2003 تعيين و تأسيس مديرية المؤسسات الكبرى « DGE» و مراكز الضرائب «CDI» حيث فرق المشرع بين المؤسسات ذات رقم أعمال كبيرة و أخرى ذات رقم أعمال أقل من سابقتها و هذا كله بهدف التخفيف من وطأة التهرب و الغش الضريبي الذي يهدر أموال خزينة الدولة و تحسين العلاقة بين المكلف و الإدارة الجبائية .

فالتهرب من دفع الضريبة يعد من أخطر الآفات التي تصيب الضريبة بصفة خاصة و الإقتصاد بصفة عامة، لكونه يؤدي إلى إستنزاف المواد الضريبية التي كان من المفروض أن تنفقها الدولة، فيما يحقق المنفعة العامة من خلال إستثمارها في المشاريع التنموية للبلاد بدلا من إنسيابها في القنوات المجهولة.

لهذا توجب على الدولة إتخاذ طرق نظامية للتدقيق في الحسابات بأشكاله المختلفة بغرض التحقق من صحة المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة لإدارة الضرائب.

الإشكالية:

من خلال ما سبق يمكن بلورة معالم الإشكالية كما يلي:

هل للتدقيق في حسابات الضرائب و الرسوم المماثلة دور في ضبط الوعاء الضريبي و التخفيف من حدة الغش و التهرب الضريبي؟

يمكن تقسيم إشكالية البحث إلى الأسئلة الفرعية، و التي تتمثل فيما يلي:

- ما مفهوم الضرائب و الرسوم؟
- ماهي مختلف الضرائب المعمول بها في الجزائر؟
- ما هو المقصود بالتهرب الضريبي؟
- ما هي الطرق و التقنيات المستعملة أثناء عملية التحقيق
- ما مدى مساهمة التدقيق في حسابات الضرائب و الرسوم المماثلة في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي أي مدى مساهمته في تحسين المردودية المالية؟

الفرضيات:

بعد صياغة الإشكالية و القراءات الأولية المتعلقة بالموضوع يمكن وضع الفرضيات التالية:

- الضريبة هي إقتطاع نقدي جبري تدفع دون مقابل أما الرسم فهو إقتطاع نقدي يكون مقابل خدمة.
- الضرائب المعتمدة في الجزائر متعددة.
- التهرب الضريبي هو عبارة عن جميع المخالفات القانونية التي يقوم بها المكلف بالضريبة.

- التحقيق المحاسبي يقود لكشف التهرب و التدليس الجبائي أي يساعد في المراجعة.
- التدقيق في حسابات الضرائب و الرسوم المماثلة وسيلة ضرورية لمحاربة ظاهرة الغش و التهرب الضريبي و تحسين المردودية.

دواعي إختيار الموضوع:

لم يكن إختيارنا للموضوع هكذا، بل يعود للأسباب الموضوعية و الذاتية الآتية:

الأسباب الموضوعية:

- الحاجة الماسة للتدقيق الجبائي ، خاصة بعد الإصلاحات المنتهجة من قبل الدولة.
- نظرا لأهمية الضرائب في بلادنا و تعرضنا للنهب و السلب بطريقة إلتوائية، حاونا تسليط الضوء على وسيلة هدفها الأساسي السهر على دقة المعلومات الجبائية المقدمة من طرف المؤسسات و المتمثلة في التدقيق في حسابات الضرائب و الرسوم المماثلة.
- الموضوع يعتبر قي صميم نظرية التنمية الإقتصادية، إلى جانب هذا محاولة التعمق و التدقيق أكثر فيه.

الأسباب الذاتية:

- كما أن سبب إختيارنا للموضوع ذاتي لمحاولة معرفة العلاقة الرابطة بين المحاسبة و الجباية كوننا طلبة فرع المحاسبة.
- إرادة الباحث في مواصلة البحث و العمل في هذا المجال المتخصص.
- الميول الشخصي إلى إحتراف مهنة التدقيق.

أهمية البحث:

إن أهمية هذا البحث تتضح جليا من خلال العنوان و الإشكالية فبحثنا هذا عبارة عن إبراز الدور الذي تلعبه الإدارة الجبائية في تفعيل التدقيق الجبائي، بإعتبار أن هذا الأخير من أهم الوسائل لإعادة تحصيل الموارد الجبائية و التي تعتبر مورد هام للدولة، فنظرا لأهمية الضرائب في بلادنا إلا أنها معرضة للغش و التهرب الضريبي، فحاولنا تسليط الضوء على وسيلة ردعية المتمثلة في التدقيق في حسابات الضرائب و الرسوم لمكافحة هذه التلاعبات.

أهداف البحث:

تتجلى الأهداف المرجوة من هذا البحث في:

1)توضيح الأجهزة القائمة على تطبيق التدقيق الجبائي، و أهم الوسائل و الإجراءات المتخذة لذلك للوقوف على مدى قدرتها و فعاليتها.

2) إبراز معوقات التدقيق الجبائي و التي تعمل على الحد من كفاءتها بغية تحسينها .

3) إبراز الصعوبات التي يواجهها مركز الضرائب في تطبيق وظيفة التدقيق الجبائي.

صعوبات البحث:

كأي بحث و بإعتبارنا باحثين مبتدئين في المجال العلمي تلقينا بعض الصعوبات لإنجاز هذا البحث المتواضع و المتمثلة في:

1)قلة المراجع المتعلقة بالتدقيق الجبائي و خاصة المراجع باللغة العربية،مما دفع بنا للعمل بالقوانين و المراسيم.

2) قلة الدراسات في هذا الميدان خاصة الدراسات فيما يتعلق بالغة العربية.

3) صعوبة إجراء الدراسة الميدانية ، وعدم توفر الإحصاءات و المعطيات المتعلقة بنتائج التدقيق في المصادر الرسمية في مركز الضرائب.

منهج و الأدوات المستخدمة في البحث:

لمعالجة هذا الموضوع و من أجل الإجابة على الأسئلة المطروحة و الفرضيات إرتأينا إلى ضرورة إنتهاج المنهج التحليلي الوصفي في الجانب النظري من خلال تقديم مختلف المفاهيم حول النظام الضريبي ، و التدقيق و التحقيق الجبائي ، ومنهج التحليلي في الجانب التطبيقي، حيث إعتمدنا أثناء دراستنا على الأدوات المكتبية المتمثلة في الكتب بمختلف اللغات (العربية و الأجنبية) و كذا مختلف القوانين و التشريعات الضريبية المتعلقة بالجباية.

خطة البحث:

لقد قمنا بتقسيم الموضوع محل البحث إلى ثلاثة فصول، بالإضافة إلى مقدمة عامة وخاتمة عامة، محاولة منا للإلمام بكل الجوانب التي يمكن عن طريقها إيجاد أجوبة كافية للإشكاليات المطروحة و إختبار مدى صحة الفرضيات التي إنطلقت منها الدراسة.

تطرقنا من خلال المقدمة العامة إلى نطاق الدراسة محل البحث كتمهيد لطرح الإشكالية الرئيسية للبحث، و التي جاءت تحتها مجموعة من الأسئلة الفرعية، كما ضمنا المقدمة العامة مجموع الفرضيات التي يقوم عليها البحث إضافة إلى أسباب إختيار الموضوع، أهمية و أهداف البحث، المنهج المتبع.

أما فيما يخص فصول البحث فقد جاء الفصل الأول تحت عنوان " **عموميات حول النظام الضريبي**" و الذي تضمن ثلاث مباحث حاولنا من خلالها الإحاطة النظرية بالنظام الضريبي الجزائري، يتناول المبحث الأول ماهية النظام الضريبي، فيما إختص المبحث الثاني بأنواع الضرائب و الرسوم، و تطرقنا من خلال المبحث الثالث إلى ظاهرة الغش و التهرب الضريبي.

أما الفصل الثاني فقد قدم بعنوان " **التدقيق الجبائي و التحقيق المحاسبي** " و جاء تقسيمه على شكل ثلاث مباحث، يعالج المبحث الأول ماهية المراجعة الجبائية، بينما المبحث الثاني فتناولنا فيه مفاهيم حول التحقيق المحاسبي، فيما إعتنى المبحث الأخير بتقييم المحاسبة و إقفال إجراءات المحاسبة.

الفصل الثالث خصصناه لدراسة الحالة " **دراسة ميدانية بمركز الضرائب مستغانم** " متضمنا بدوره ثلاث مباحث خصصنا المبحث الأول منها لتقديم المركز محل الدراسة و التعريف به و بدوره، لننتقل من خلال المبحث الموالي إلى مختلف التصريحات الجبائية لدى مركز الضرائب، و المبحث الثالث خصصناه لدراسة نموذج عن التدقيق الجبائي

و كان ختام بحثنا خاتمة ضمناها أهم النتائج المتوصل إليها و الإقتراحات التي إرتأيناها مناسبة كملخص عام للموضوع.

مقدمة الفصل الأول

يعتبر النظام الضريبي مرآة لوضع الدولة و طبيعة المجتمع، حيث عرفت الضريبة تطورات عديدة في طبيعتها عبر التاريخ، كما تعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا تتخذها الدولة كأداة للمساهمة في تحقيق الأهداف السياسية والاجتماعية. و لهذا فالضريبة لها مفهوم و خصائص تميزها عن باقي الأدوات المالية و التي قد تلجا إليها ، كما توجد مجموعة من المبادئ التي يجب أن تحترم المشروع عند قياسه، بسن قوانين للضرائب و هذا من اجل فعالية النظام الضريبي، كما تهدف هذه المبادئ إلى التوفيق مصلحة الدولة و مصلحة المكلف، و من أهم تلك المبادئ نجد مبدأ العدالة في توزيع أعباء الضريبة انطلاقا من المادة الخاضعة للضريبة إلى غاية تحصيلها .

من خلال ما تقدم سنتطرق إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية النظام الضريبي،

المبحث الثاني: أنواع الضرائب و الرسوم،

المبحث الثالث: التهرب و الغش الضريبي.

المبحث الأول: ماهية النظام الضريبي

لقد وجدت الضرائب خلال مراحل طويلة و كانت محور الدراسات المالية باعتبارها أهم إيرادات الدولة، و تعد وسيلة أساسية للتعبير عن علاقة الدولة بالأفراد، و مالها من أهمية في تحقيق السياسة المالية للدولة، لذلك ارتبط وجودها بوجود الدولة، و تغيرت بتغير أهدافها، وخضعت كغيرها من العناصر المالية لمختلف التيارات الأساسية من سياسية و اقتصادية واجتماعية و إدارية و نفسية، ومن ثم شكلت النظم الضريبية المطبقة في المجتمعات الحديثة، و لقد تعددت مناهج الباحثين في الضريبة، فمنهم من نظر إليها نظرة مالية بحتة.

المطلب الأول: ماهية النظام الضريبي

تعدد تعريفات النظام الضريبي في الكتابات العربية و الأجنبية فالبعض يرى أن مفهوم النظام الضريبي يتراوح بين مفهوم واسع و مفهوم ضيق ووفقا للمفهوم الواسع فان النظام الضريبي هو "مجموعة العناصر الاديولجية و الاقتصادية والفنية والتي يؤدي تراكبها إلى كيان ضريبي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام و الذي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع متقدم اقتصاديا عن صورته في مجتمع متخلف.[1] أما المفهوم الضيق فهو يعني: " مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط و التحصيل." [2]

"هو مجموعة التشريعات و السياسات و الأجهزة التي تحقق و تدبر و تنفذ عمليات التعبئة أو جباية الإقتطاعات المالية التي يؤديها الأشخاص الطبيعيين و المعنويين للدولة بصورة جبرية و نهائية و بدون مقابل خاص و مباشر."[3]

[1]– أحمد رجراج، **النظام الضريبي الجزائري تقييم الأداء و تحديات المرحلة المقبلة**، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستار في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص5

[2] – د يونس البطريق، علي عباس عباد، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية 1983، ص3

[3]– أحمدعبد العزيزشرقاوي، **السياسة الضريبية و العدالة الإجتماعية**، معهد التخطيط القومي، مصر، ص6

كما يرى البعض أن النظام الضريبي يتمثل في هيكل ضريبي ذي ملامح و طريقة عمل محددة وملائمة للنهوض بدوره في تحقيق أهداف المجتمع التي تصوغها مثله وظروفه المختلفة و التي تمثل بدورها الإطار الذي تعمل فيه الضرائب و بالتالي فان النظام الضريبي وفقا لهذا المفهوم يتكون من أربعة أركان هي:[1]

- أهداف محددة تصوغها ظروف المجتمع.
- دور محدد للنظام الضريبي تحدده الأهداف التي يرغب المجتمع في تحقيقها وظروف المجتمع الذي يعمل داخله.
- هيكل ضريبي يتوقف تركيبه على الدور الذي يتعين أن ينهض به هذا الهيكل .
- طريقة عمل محددة تحكمها الأحكام التفصيلية للتشريعات الضريبية.

ووفقا لهذا الرأي فان الهيكل الضريبي يتمثل في بناء مكون من عدة صور فنية للضريبة ذات أوزان نسبية متقاربة أو متباعدة، و يتحدد الوزن النسبي لضريبة معينة بنسبة حصيلتها إلى الحصيلة الضريبية الكلية أو بالأهمية النسبية لدورها في تحقيق أهداف المجتمع . و التالي تتميز الهياكل الضريبية عن بعضها البعض وفقا لتباين مكوناتها وأوزانها النسبية و مدى تلاعب أو تقارب تلك الأوزان عند بعضها البعض.

و الإضافة إلى ما سبق يرى البعض أن النظام الضريبي هو:

مجموعة الضرائب التي يراد باختيارها و تطبيقها في مجتمع معين و زمن معين محدد لتحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع.

[1] – د سعيد عبد العزيز عثمان، **النظام الضريبي و أهداف المجتمع** ، الدار الجامعية الإسكندرية ، 2011 ص12-ص13

المطلب الثاني: ماهية الضريبة وخصائصها

الفرع الأول: تعريف الضريبة و الرسم

1- تعريف الضريبة:

في غياب تعريف تشريعي يمكن أن تعرف الضريبة على أنها "مبلغ من المال تفرضه الدولة و تجبيه من المكلفين بصورة جبرية و نهائية و دون مقابل في سبيل تغطية النفقات العامة أو في سبيل تدخل الدولة .

و هي فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف و الأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة.[1]

كما يمكن أن نعرف الضرائب بأنه "اقتطاع نقدي إلزامي نهائي تحدده الدولة مع الالتزام بأدائها بلا مقابل تمكننا من القيام بتحقيق أهداف المصلحة العامة و من هنا نستخلص أن هناك عقد يربط الدولة بالمكلف إلا و هو:

نظرية العقد الاجتماعي:

هذه النظرية توضحان الأفراد يعيشون في مجتمع و ليس في عزلة و أن كل واحد منهم يستفيد من مزايا تلك الحياة الجماعية، و من ثم فان هناك عقد ضمني بينهم يتنازل بمقتضاه كل فرد عن جزء من حريته و أمواله مقابل أن يؤمن للآخرين جزء من الحرية و الأموال في ظل حماية القانون .[2]

نظرية التضامن الاجتماعي:

تقوم هذه النظرية على فكرة أساسية أن المواطنين يسلمون بضرورة وجود دولة التي تعمل على تحقيق مصالحهم و إشباع حاجاتهم و من ثم نشأ بين الأفراد تضامن اجتماعي بموجبه يلتزم كل واحد منهم حسب استطاعته و قدرته في أداء الضريبة المفروضة عليه كي تتمكن الدولة من القيام بوظائفها المتعددة و توفير الخدمات العمومية لكافة المواطنين بلا استثناء و بغض النظر عن مدى مساهمتهم في تحمل النفقات العامة بالإضافة إلى

[1]- سوزي عدلي ناشد، **الوجيز في المالية العامة، النفقات العامة**، الإيرادات العامة، الإسكندرية دار الجامعة الجديدة للنشر، 2000، ص11

[2] - محمد الصغير بعلي و د يسري أبو العلا، **المالية العامة** ، دار النشر و التوزيع، سنة2003، ص61

ذلك فان نظرية التضامن الاجتماعي مرتبطة بفكرة السيادة التي تمارسها الدولة على مواطنيها و من ثم إلزامهم و إجبارهم على أداء الضريبة حتى و لو كانوا مواطنين أجانب في الدولة إقامة عادية و مستمرة.[1]

2- تعريف الرسم:

يعرف الرسم بأنه مبلغ من المال تحصل عليه الدولة من المنتفع مقابل خدمة يطلبها و يحصل عليها من الدولة فقد تكون الخدمة على شكل عمل قام به موظف الدولة لإنجاز معاملة جواز سفر لمواطن أو حصول المواطن على رخسة سواقة.[2]

يمكن إستخلاص تعريف للرسم على أنه: فريضة مالية تجبي من شخص معين مقابل خدمة خاصة ذات طابع إداري تؤديها له الدولة أو نفع خاص يعود عليه.

الفرع الثاني: خصائص الضريبة و الرسم

1- **خصائص الضريبة:** من التعاريف السابقة يمكن استخلاص الخصائص التالية:[3]

1-1 الضريبة هي اقتطاع نقدي:

الضريبة إلتزام يفرض أساسا في صورة نقدية خلافا لما كان سائدا في الأنظمة الإقتصادية البدائية.

1- 2 الضريبة الإجبارية:

كانت الضريبة تجنى بصفة إجبارية في العهود القديمة (العهد الروماني) مستندة إلى إدارة الحاكم الذي كان يفرضها دون اعتبار أراضي المكلفين لتغطية الأعباء العامة ، و يبدو مفهوم الإجبار في انفراد السلطات العامة يوضح النظام القانوني الضريبي بتحديد وعائها و كيفية ربطها و طرق تحصيلها دون أن يكون ذلك محل اتفاق خاصة بينها و بين كل ممول على حدى فالضريبة لا تفرض و لا تعدل و لا تلغى إلا بالقانون، تنص كافة الدساتير على ضرورة موافقة ممثلي الشعب على ذلك التحول دون تحكم فرد أو سلطة واحدة بفرض الضرائب و تتطلب فكرة التزام استخدام الدولة لطرق التنفيذ الجبرية في استناد حقها دون الإحلال بحقوق الممول.

[1] – محمد الصغير بعلي و د يسري أبو العلا، **المالية العامة** ، مرجع سبق ذكره ، ص60

[2] –د–طارق الحاج،**المالية العامة**،دار الصفاء للنشر و التوزيع،عمان 2009،ص 100.

[3]– الأستاذ خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، الجزء الأول، دار هومة،الجزائر، 2005،ص ص 12،13

3-1 الضريبة تفرض دون مقابل:

كانت الضريبة هي قشط التامين يدفعه المكلفون للدولة كي يؤمنون به على حياتهم و أموالهم، لكن الفكر المالي الحديث يرى أن الضريبة هي تضامن اجتماعي أي تفرض على كل الأفراد بغض النظر عن المنافع التي تعود عليهم من جراء قيام الدولة بدورها في النشاط الاقتصادي و الاجتماعي و هكذا انتقت فكرة المقابل الملموس في فرض الضريبة و أصبحت فريضة بدون مقابل.

4-1 الضريبة هي اقتطاع نهائي:

أن الدافع للضريبة لا ينتظر استرجاع هذا المبلغ المالي في مدة معينة بل يدخل إلى الدولة بصفة نهائية، فالقرض مثلا يعود إلى صاحبه أما الضريبة فتدفع إلى مصلحة الضرائب بدون عودة إلى صاحبها ألا في الحالات الاستثنائية (الوفاة، توقف النشاط...الخ).

5-1 الضريبة تفرض من قبل الدولة:

تفرض الضريبة على كل شخص قادر على الدفع تبعا لمقدرته المالية، فالضريبة هي طريقة لتقييم الأعباء العامة بين الأفراد وفقا لمقدرتهم.

2- **خصائص الرسم:** من خلال التعريف السابق يمكن أن نستنبط خصائص الرسم وهي كالأتي:

- ✓ الرسم مبلغ من النقود و يقتصر هذا العنصر بالتطور الحديث الذي طرأ في مالية الدولة من حيث اتخاذ النفقات العامة للطابع النقدي
- ✓ يدفع الرسم إلى الدولة أو إلى رجال قانون الجبر، حيث أثار عنصر الجبر في الرسم جدلا في الفكر المالي
- ✓ الرسم يفرض مقابل انتفاع الفرد بخدمة معينة أو منفعة خاصة حيث تتخد هذه الأخيرة عدة صور.

أما الفرق بين الضرائب و الرسوم هو انه يتفقا في أن كلاهما مبالغ من النقود يفرض جبرا ، ولكن الرسم يختلف عن الضريبة في انه يفرض مقابل خدمة خاصة تؤدي لدافع الرسم و تعود عليه بدفع خاص، أما الضريبة تفرض دون مقابل مساهمة في الفرد في تكاليف الأعباء العامة، و يترتب عن هذا الاختلاف قاعدة عامة في تحديد الضريبة تكون المقدرة المالية للفرد بحيث يتناسب سعر الضريبة مع مقدرته أما بالنسبة للرسم فان القاعدة العامة في تحديد سعر الرسم هو القيمة الخدمية التي يحصل عليها الفرد بصرف النظر عن مقدرته المالية.

المطلب الثالث : قواعد الضريبة و اهدافها

الفرع الاول: قواعد الضريبة

هي قواعد تعود إلى الاقتصادي ادم سميث في كتابه ثروة الأمم وهذه القواعد لازلت سارية أهميتها إلى حد الآن و هي ترتكز غالبا على أربعة قواعد وسوف نتناول كل قاعدة على حدى فيما يلي:

1- قاعدة العدالة:

هي أن أفراد كل دولة يجب أن يشتركوا لتأدية النفقات الحكومية بالنسبة إلى قدرة كل منهم بحيث يقول ادم سميث في هذا الصدد أن يجب أن يساهم أفراد كل دولة في نفقات حكومته بحسب مقدرتهم النسبية أي بحسب نسبة الدخل الذي يتمتعون به في ظل حماية الدولة، أما في الفكر الحديث فيقيمها على أساس المقدرة التكليفية (الضريبة التصاعدية) .[1]

2- قاعدة الوضوح (اليقين):

ولقد إهتمت التشريعات الضريبية المعاصرة بقاعدة الوضوح و اليقين، أي أن الضريبة تكون واضحة معلومة حق العلم، من حيث مقدارها، و موعد دفعها و كيفية الدفع.[2]

3- قاعدة الملائمة في الدفع:

يقصد بهذه القاعدة ضرورية تنظيم قواعد الضريبة بصورة تلائم ظروف المكلفين بها و تسهيل دفعها خاصة فيما يتعلق بموعد التحصيل و طريقته و إجراءاته أي يجب أن يكون موعد دفع الضريبة من الممول إلى الخزينة يتلائم مع موعد تحقق الوعاء الخاضع للضريبة.[3]

4- قاعدة الاقتصاد في النفقات:

هي الفرق بين ما يخرج من عند الإدارة الجبائية أي ما أنفقته الدولة عند تحصيل الضريبة و ما يدخل إلى خزينة الدولة من كل ضريبة، يجب أن يكون أقل ما يمكن بحيث تتحقق الوفرة الضريبية،[4]

وفي الوقت الحاضر يتم استعمال الإعلام الآلي الذي تسيره الطاقة البشرية مكونة بهدف التقليل من التكاليف و بالرغم

---

[1] – د محمد الصغير بعلي و د يسري ابو العلا، **المالية العامة**، مرجع سبق ذكره، ص64

[2]– خالد شحادة الخطيب– **نادية فريد طافش، الأصول العلمية و العملية في المحاسبة الضريبية**، دار حامد الأردن، ط01، 2008، ص28

[3]– سالمي رشيد، **المواد الجبائية المستحقة للبلديات**، رسالة الماجستير جامعة الجزائر، 1999، ص15

[4] عبد المنعم فوزي، **المالية العامة و السياسات المالية**، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2002، ص88

من هذا فان قاعدة الاقتصاد ليس من السهل تطبيقها فهناك ضرائب يستدعى جمعها عددا كبيرا من العاملين عليها و هذا يتطلب أعباء و نفقات مالية مرتفعة.

الفرع الثاني: أهداف الضريبة

تستخدم الدولة الضريبة كوسيلة لتحقيق أهداف معينة و تطورت هذه الأخيرة بتطوير الضريبة، و نحاول التطرق في هذا المطلب بعد قواعد الضريبة إلى الأهداف المرجوة من أي نظام ضريبي

1- أهداف مالية:

يعتبر الهدف الرئيسي لأي ضريبة فتامين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزانة الدولة أحد غايات السلطات الحكومية و من هنا نشأت قاعدة " وفرة حصيلة الضريبة " أي إتساع وعاء الضريبة بحيث يكون شاملا لجميع الأشخاص الطبيعيين و الإعتبارين مع الإقتصاد قدر الإمكان في نفقات الجباية حتى يكون الإيراد الضريبي مرتفعا و هذا ما نلاحظه في البلدان المتطورة حيث ترتفع نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج القومي الإجمالي فالأمر مرتبط في الواقع بمستوى التطور الإقتصاد.[1]

2- أهداف اقتصادية:

تتنوع الأهداف الاقتصادية التي تركز الدول لتحقيقها، فمنها الأهداف المتعلقة القطاعات الاقتصادية و منها الأهداف المرتبطة بالأزمات الاقتصادية أو الاستثمار الاقتصادي...الخ،بعض الدول تستخدم الضرائب لتحقيق ما ذكر من أهداف فمثلا قد تستخدم الضريبة لتحفيز الادخار و الاستثمار من خلال تخفيض الضرائب أو إلغائها على الاستثمارات المالية المتنوعة أو على صناديق الادخار أو على عوائد أذونات الخزينة و سندات التنمية، وقد تستخدم الضرائب لتشجيع بعض القطاعات الاقتصادية مثل قطاع الصناعة، أو السياحة ، أو الزراعة...الخ، وذلك بتخفيض الضرائب على مستلزمات الإنتاج في هذه القطاعات و على منتوجاتها، مما يحفز الاستثمار فيها أو التوسع في الاستثمارات القائمة إلى جانب ما ذكر يمكن للضريبة إن تخفض من الأزمات الاقتصادية خاصة الركود الاقتصادي و الازدهار الاقتصادي.[2]

[1] خالد شحادة الخطيب، **أسس المالية العامة**، مرجع سبق ذكره، ص154

[2] طارق الحاج، **المالية العامة**، مرجع سبق ذكره، ص ص 50 ،51

فيما يتعلق بالركود الاقتصادي فهو الحالة التي تنخفض فيها القوة الشرائية للأفراد و المؤسسات و بالتالي ينخفض الاستهلاك مما يتبعه مباشرة تكدس البضائع و السلع المنتجة فعلى الدولة و الحال كذلك أن تزيد من الدخل المعد للإنفاق لزيادة القوة الشرائية و زيادة الاستهلاك و المبيعات و ذلك بتخفيض الضرائب أو إلغائها على السلع الأساسية مثل الطحين و الخبز و الحليب و السكر...الخ إلى جانب تخفيض ضريبة الدخل في أجزائها الأولى و زيادة الإعفاءات الضريبية التي ينص عليها القانون الضريبي.

أما فيما يتعلق بالازدهار الاقتصادي فهو الحالة التي يزيد فيها الطلب على السلع و الخدمات بسبب ارتفاع الدخول ، فعلى الدولة أن تتبع بعض الإجراءات التي من شانها أن تقلل من الدخول ومن القوة الشرائية للأفراد و بالتالي يقل الطلب على السلع و الخدمات و ذلك من خلال زيادة الضرائب على الدخل خاصة في أجزائه الأولى و تخفيض أو إلغاء الدعم الحكومي مما يقلل من الدخل المعد للإنفاق و بالتالي المقدرة على الشراء.

3- الأهداف الاجتماعية:

الهدف الاجتماعي للضريبة يكون في استعمالها لتحقيق أهداف ذات صيغة اجتماعية فيمكن استعمال الضريبة للتقليل من الفوارق الاجتماعية الموجودة بين مختلف الفئات و يتم ذلك بفرض الضرائب على الطبقة الفقيرة، و هذا ما سماه الباحثون الاقتصاديون إعادة توزيع الدخل.

و يتم تحقيق هذا الهدف عن طريق زيادة الأعباء الضريبية على ذوي الدخول المرتفعة، و تخفيض الأعباء الضريبية على ذوي الدخول المنخفضة، عن طريق فرض ضرائب تصاعدية فتزداد الضريبة كلما ازدادت الدخول، و بالتالي

تقليل الفوارق في الدخول الصافية بين أفراد المجتمع و يحد من ظواهر اجتماعية غير مرغوب بها.[1]

تعتبر الضريبة أداة فعالة في تحقيق العدالة الاجتماعية فهي تحاول الحد لبعض من الفوارق الاجتماعية من خلال فرض مختلف الضرائب كضريبة IRG ضريبة على الدخل الإجمالي وهي ضريبة مباشرة تطبق على دخل الفرد.

النظام الضريبي الجزائري يأخذ بعين الاعتبار عند فرضه الضريبة حالة الممول أي مقدرته على الدفع (دخل المكلف) وحالة الاجتماعية (أعزب أو متزوج) و أن كان له أولاد ،أو لا ، وكذلك تقرير إعفاءات مختلفة عن طريق نسبة مقررة بالقانون، أما فيما يخص الضرائب غير المباشرة فان التكليف الضريبي يختلف من منتوج لآخر، نسب منخفضة على السلع الضرورية و مرتفعة على السلع ذات الاستعمال الضيق أو السلع التي تزيد الدولة التخفيض من استهلاكها.

4- أهداف سياسية:

سواء فيما يتعلق بالسياسة الداخلية أو الخارجية ففي الداخل تمثل الضريبة أداة في يد القوى الإجتماعية المسيطرة سياسيا في مواجهة الطبقات الإجتماعية الأخرى، أما في الخارج فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الخارجية مثل إستخدام الرسوم الجمركية(كمنح الإعفاءات و الإمتيازات الضريبية) لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها (رفع سعر الرسوم الجمركية) من أجل تحقيق أغراض سياسة.[2]

[1] – خليل الرفاعي، **المحاسبة الضريبية**، دار المستقبل للنشر و التوزيع، عمان الأردن، ط1، سنة2009، ص16

[2] – سوزي عدلي ناشد،**الوجيز في المالية العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة**، مرجع سبق ذكره، 2000، ص11

المبحث الثاني: أنواع الضرائب والرسوم

المشرع في إخضاعه للضريبة يختار صور معينة، في حين أنها تمس إما الدخل أو الثروة، ويعتمد على اختيار هذه الصور حتى يتحقق من تطبيق السياسة الضريبية، و تنقسم الضرائب بصفة عامة إلى ضرائب مباشرة و ضرائب غير مباشرة نذكرها

المطلب الأول: الضرائب المباشرة و غير المباشرة

الفرع الأول: الضرائب المباشرة

" وهي التي تفرض على المكلف و لا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر بل يتحملها كليا المكلف نفسه"[1] وهي أيضا تلك الضريبة التي يتحمل عبئها في النهاية من يقوم بتوزيعها للخزينة العامة، فهي اقتطاع مباشر من الدخل ،أو رأس المال و تفرض على عناصر تتمتع نسبيا بالدوام و الاستقرار ومن أمثلتها ضريبة الدخل و ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية و الرسم العقاري و تتفرع منه نوعين هما:

الضرائب النوعية: التي تتناول نوعا معينا من الدخل دون أخر مثلا كالضرائب على المرتبات و الأجور، الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية...الخ تتميز ببساطة و سهولة التطبيق ولكن لا تتحقق العدالة في توزيع عبئ الضريبة.

الضريبة العامة:

على الدخول بحيث تتناول جميع عناصر الدخل المكلف على اختلاف أنواعها بصرف النظر عن تبيان مصادرها و تمس الضريبة العامة، الشخص الذي لديه عدة دخول، أو الضرائب النوعية هي ضرائب عينية أو تمس الوعاء دون الأخذ بعين الاعتبار الشخص أو المكلف أي لا تراعي ظروف المكلف فالضرائب العامة هي ضرائب شخصية أي تراعي الجانب الشخصي للمكلف و تأخذ بعين الاعتبار الإعفاء الحد الأدنى من الدخول أو الالتزامات يتناسب و النفقات الضرورية للمعيشة بحيث لا يستفيد بهذا الإعفاء المكلفين الذين تزيد دخولهم على قدر معين فضلا عن إعفاء آخر يقابل الأعباء العائلية يتناسب وعدد الأفراد الذين يعولهم المكلف، ومن أهم

---

[1] –د– عبد الناصر نور، د نائل حسن عدس، الأستاذ علين الشريف، **الضرائب ومحاسبتها**، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، الأردن، ط1، سنة 2003،ص17

عناصر تشخيص الضريبة تطبيق الضريبة التصاعدية أي كلما ارتفع الدخل كلما ارتفعت الضريبة أي معدل تصاعدي على الدخل و أيضا من بين عناصر التشخيص توجد مفاضلة أي اختيار أنواع الدخول لأي التمييز بين الدخول و من بين هذه الدخول هي دخل عن العمل و دخل ينتج عن رأس المال ، و الضرائب العامة تتميز أو تتطلب إدارة جبائية ذات كفاءة و درجة عالية من التنظيم و اغلب الدول تعتمد على الضريبتين أي العامة و النوعية و درجة الاعتماد تختلف وفق النظم المتواجدة في الدول من نظام سياسي و اجتماعي و اقتصادي...الخ

الضرائب على رأس المال: و تفرض هذه الضريبة على رأس المال و على الثروة التي يمتلكها الفرد منتجة كانت أو غير منتجة وتتميز بأنها تفرض على كل ما يمكن المكلف من أموال ثابتة أو منقولة في لحظة زمنية معين، وهذه الضريبة قد تكون عادية أو غير عادية، فالضريبة العادية على رأس المال هي ضريبة معدلها منخفض لا يمس إلا جزءا من الدخل و هذا الجزء يمكن تعويضه أو تحقيقه بواسطة استثمار رأس المال، فكان الضريبة العادية صورة من صور الضريبة على الإيراد و هي تفرض على ما كان منتجا أو غير منتج كالمجهورات و التحف و الصور الفنية مما قد يدفع أصحاب هذه الأموال المجمدة إلى استغلالها و تحويلها إلى أموال منتجة ، إما الضريبة غير العادية فان محلها رأس المال و تدفع عن طريق اقتطاع جزء منه مما يؤدي إلى إهلاك رأس المال مع التكرار و لا تلجا الدولة إلى هذا النوع إلا في ظروف استثنائية كالوفاء بدين عام، أو من اجل مواجهة أزمة اقتصادية أو بهدف تمويل حرب أو بقصد إعادة توزيع الثروات، إلى غير ذلك من أهداف مالية أو اجتماعية أو سياسية.[1]

1-الضريبة على الدخل الاجمالي:

إن الضريبة على الدخل الإجمالي تفرض على مجموع الدخل و تسمى أحيانا بالضريبة على الإيراد العام و حسب المفهوم الضريبي يعتبر كدخل ناتج عن نشاط مؤجر أو امتلاك وسيلة الإنتاج ، ففيما يخص النشاط المؤجر يمكن إن يكون هذا الدخل أجور أو مرتبات بالنسبة للموظفين إما بالنسبة لامتلاك وسيلة الإنتاج فان الدخل في هذه الحالة يتمثل في الأرباح الصناعية و التجارية و يمكن إن تترتب أنواع الضرائب المباشرة حسب أصناف المداخيل (الدخول الأجرية، الدخول العقارية، دخول فلاحية، دخول رأسمالية...الخ)، فمن المعروف أن كل أنواع الضرائب المفروضة على الدخول هي نوع من الضرائب المباشرة و يستند القائلون بهذا النوع من الضرائب بان الاتجاه الحديث للضرائب هو مراعاة الأوضاع الشخصية و الاجتماعية للمكلف و لذلك يتطلب معرفة الدخل

[1]- عبد الناصر نور، **الضرائب و محاسبتها**، مرجع سبق ذكره، ص18

الإجمالي للمكلف دفعة واحدة، بحيث يتسنى للإدارة المالية تكوين فكرة واقعية وصحيحة عن أوضاعه الشخصية و مقدرته المالية و بذلك يمكن تطبيق الإعفاء من الحد الأدنى للمعيشة تطبيقا عادلا و صحيحا، إذ أن المكلف في حالة تعدد الضرائب على فروع الدخل يمكن أن يصل على احد الفروع من الإعفاء و من فرع لآخر يتجاوز هذا النصاب كما أن المعدل التصاعدي لا يكون عادة إذا لم يطبق على مجموع دخله للمكلف، "المادة1: تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي ، و تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، المحدد وفقا لأحكام المواد 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة."[1]

و يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخيل الصافية للأصناف التالية:[2]

- الأرباح الصناعية، و التجارية، و الحرفية،
- أرباح المهن غير التجارية،
- عائدات المستثمرات غير الفلاحية،
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية و غير المبنية، كما تنص عليها المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة،
- عائدات رؤوس الموال المنقولة،
- المرتبات و الأجور و المعاشات و الريوع العمرية.[3]

[1] – **المادة:1** الضرائب المحصلة لحساب الدولة من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة ، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قوانين جبائية، ط 2013، ص17

[2] – **المادة:2** من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة، 2015

[3] – **المادة:2** معدلة بموجب المادة2 من قانون المالية ، قانون الضرائب و الرسوم المماثلة لسنة2009

1- أ الأشخاص الخاضعون للضريبة:

1) يخضع لضريبة الدخل، على كافة مداخيلهم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر.[1]

2) يعتبر أن موطن التكاليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى:[2]

– الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكين له، أو منتفعين به، أو مستأجرين له، عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد اتفق عليه أما باتفاق وحيد، أو باتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحده على الأقل.

– الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية.

– الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهني بالجزائر سواء أن كانوا إجراء أم لا.

3) يعتبر كذلك أن موطن تكليفهم يوجد في الجزائر، أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي و الذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.

4) يخضع كذلك لضريبة الدخل سواء أن كان موطن تكليفهم في الجزائر أم لا الأشخاص من جنسية جزائرية

أو أجنبية، الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى.[3]

5) تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي على كل مكلف بالضريبة حسب دخله الخاص، و مداخيل أولاده و الأشخاص الذين معه و المعتبرين في كفالته، ومن اجل تطبيق الفقرة السابقة يعتبر في كفالة المكلف بالضريبة شريطة ألا يتوفر على مداخيل متميزة عن تلك المعتمدة أساسا لفرض الضريبة على المكلف بها :[4]

[1] – **المادة:3** الفقرة الأولى ، قانون الضرائب و الرسوم المماثلة

[2] – **المادة:3** الفقرة الثانية من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة

[3] – **المادة:4** الضرائب المحصلة لحساب الدولة من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة، 2015

[4] – **المادة:6** الضرائب المحصلة لحساب الدولة من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة، 2015

– أولاده إذا قل عمرهم عن 18 عاما أو عن 25 عاما إذا اثبتوا مزاولتهم للدراسة أو يثبتون نسيبة عجز محددة بنص تنظيمي، ووفقا لنفس الشروط، الأولاد الذين يؤويهم في بيته.

– يمكن للمكلف بالضريبة أن يطالب بفرض الضرائب متميزة على أولاده عندما يتقاضون دخلا من عملهم الخاص أو من ثروة مستقلة عن ثروته.

– إن فرض الضريبة مشتركة، يمنح الحق في تخفيض نسبة 10% من الدخل الخاضع للضريبة

6) يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي بصفة شخصية على حصة الفوائد العائدة لهم من الشركة تناسبيا مع حقوقهم فيها:[1]

– شركاء الشركات المدنية المهنية المشكلة من اجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها،

– أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام التي تخضع له الشركات باسم جماعي شريطة ألا تشكل هذه الشركات في شكل شركات أسهم أو شركة محدودة المسؤولية، و أن تنص قوانينها الأساسية على المسؤولية غير المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة.

– أعضاء شركات المساهمة الذين لهم المسؤولية تضامنية و غير محددة فيها.

1-ب الأشخاص المعفيين من الضريبة على الدخل الإجمالي:

يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي:[2]

– الأشخاص الذين يساوي دخلهم الجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي، 120.000دج

– السفراء و الأعوان الدبلوماسيين و القناصل و الأعوان القنصليون من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين و القنصليين الجزائريين.

– تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتامين على البطالة من إعفاء كلي

[1] – **المادة:7** الضرائب المحصلة لحساب الدولة من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة، 2015

[2] – **المادة5**: الضرائب المحصلة لحساب الدولة من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة، 2015

من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة ثلاث (3) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.[1] ، تحدد مدة الإعفاء بست(6) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها، تحدد قائمتها عن طريق التنظيم، وتمدد هذه الفترة بسنتين(2) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة(3) عمال على الأقل المدة غير محددة، و يترتب على عدم احترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل المنشاة، سحب الاعتماد و المطالبة بالحقوق و الرسوم المستحقة التسديد.

- يستفيد من الإعفاء الكلي من الضريبة على الدخل الإجمالي المدة عشر(10) سنوات الحرفيون التقليديون و كذلك أولك الممارسون لنشاط حرفي فني.[2]

- تستفيد من إعفاء دائم، بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي:

المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة و كذلك الهياكل التابعة لها.

مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية

المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.

1-ج حساب الضريبة:

تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي تبعا للجدول التصاعدي الآتي:[3]

جدول رقم 01: الجدول التصاعدي لمعدل الضريبة على الدخل الإجمالي

قسط الدخل الخاضع للضريبة(د.ج)	نسبة الضريبة
لايتجاوز120.000	%0
من120.000 إلى 360.000	%20
من 360.000 إلى 1440.000	%30
أكثر من 1440.000	%35

المصدر: المادة104: من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة

[1] - المادة 13: معدلة بموجب المواد 3 من قم لسنة1997 و 4 من ق. م. لسنة 2009 و 2 من ق.م ت لسنة2009 و 2 من ق. م. لسنة2010 و2 منق.ملسنة2011 و4من ق.م.ت لسنة2011

[2]- المادة13: معدلة بموجب المواد 3من ق.م لسنة 1997 و 4 من ق.م لسنة2009 و2 من ق.م ت لسنة 2009و2 من ق.م لسنة2010 و2 من ق.م لسنة 2011 و4 من ق.مت لسنة2011

[3] - المادة 104 الفقرة الأولى، حساب الضرائب من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة

2) الرسم على النشاط المهنيTAP:

يعتبر الرسم على النشاط المهني ضريبة من الضرائب التي تخضع لها الشركات على رقم الأعمال الذي تحققه المؤسسة أو أي وحدة من وحداتها في كل بلدية تابعة لمقر إقامته .[1]

فالرسم على النشاط المهني أنشئ بموجب قانون المالية لسنة1996، و ذلك بعملية إدماج كل من الرسم على النشاط الصناعي و التجاري (TAIC) و الرسم على النشاط الغير التجاري TANc

2- أ مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني:

يطبق هذا الرسم على:

الأشخاص الطبيعيين، أو المعنويين الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه إلى الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح التجارية و الصناعية أو الضريبة على أرباح الشركات.

و يستحق الرسم على النشاط المهني يصدد:[2]

- الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلا مهنيا دائما و يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح غير التجارية، ما عدا مداخيل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم بموجب هذه المادة،
- رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح الصناعية و التجارية أو الضريبة على أرباح الشركات. و يقصد برقم الأعمال مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط المذكور أعلاه. غير انه تستثنى العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها، من مجال تطبيق الرسم المذكور في هذه المادة.

بالنسبة لوحدات مؤسسات الأشغال العمومية و البناء، يتكون رقم الأعمال من مبلغ مقبوضات السنة المالية. يجب تسوية الحقوق المستحقة على مجموع الأشغال، على الأكثر عند تاريخ الاستلام المؤقت، باستثناء الديون لدى الايدارات العمومية و الجماعات المحلية.

---

[1] – ا**المادة223** فقرة01، الحدث المنشئ ، من قانون الضرائب المباشرة ، 2015

[2] – **المادة217** التسويات و العقوبات و التصريحات، من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة،2015

لا تطبق أحكام الفقرة السابقة في حالة مؤسسات الأشغال التي تقوم أيضا بعمليات الترقية العقارية.

2) ب أسس فرض الرسم على النشاط المهني:

مع مراعاة أحكام المواد 13 و 138-1 و 221، يؤسس الرسم على المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية، أو رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة.[1]

2) ج معدل الرسم على النشاط المهني:

يحدد معدل الرسم على النشاط المهني كما يأتي:[2]

جدول رقم 02: يبين توزيع ناتج الرسم على النشاط المهني

الرسم على النشاط المهني	الحصة العائدة للولاية	الحصة العائدة للبلدية	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	المجموع
المعدل العام	%0,59	%1.30	%0,11	%2

المصدر: قانون المالية، المادة 222: من قانون الضرائب والرسوم المماثلة لسنة 2014

غير ان معدل الرسم على النشاط المهني يرفع الى3% فيما يخص رقم الأعمال الناتج عن نشاط لنقل المحروقات بواسطة الأنابيب. يتم توزيع ناتج الرسم على النشاط المهني كما يأتي:[3]

جدول رقم 03: جدول يبين توزيع ناتج الرسم على النشاط المهني (يخص رقم الاعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات)

الحصة العائدة للولاية	الحصة العائدة للبلدية	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	المجموع
%0,88	%1,96	%0,16	%3

المصدر: قانون المالية، المادة 249 لسنة 2014

[1] - **المادة :219** الفقرة الأولى، أسس فرض الضريبة ،من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة

[2] - **المادة :222** الحدث المنشئ، من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة

[3] - **المادة:222** معدلة بموجب المادتين 6من ق.م ت لسنة2001 و8 من ق.م ت لسنة2008

2) د الأشخاص الخاضعون للضريبة و مكان فرضها:

يؤسس الرسم كما يأتي:[1]

– باسم المستفيدين من الإيرادات الخاضعة للضريبة، حسب مكان ممارسة المهنة أو باسم المؤسسة الرئيسية عند الاقتضاء.

– باسم كل المؤسسة على، رقم الأعمال المحقق من طرف كل مؤسسة فرعية من مؤسساتها الفرعية أو وحدة من وحداتها في كل بلدية من بلديات مكان وجودها.

يؤسس الرسم في الشركات، مهما كان شكلها، على غرار مجموعات الشركات بالمساهمة باسم الشركة او المجموعة.

3) الرسم العقاري T.F:

أسس الرسم العقاري بصورته الحالية بموجب الأمر رقم 67–83 المؤرخ في 02 جوان 1967 و المتضمن لقانون المالية لسنة1967 و تم تعديله بموجب المادة 43 من قانون 91-25 المؤرخ في 18 ديسمبر 1991 و المتضمن لقانون المالية لسنة 1992 يعرف الرسم العقاري بأنه ضريبة مبنية تمس الأملاك (العقارات) المبنية و غير المبنية الموجودة في التراب الوطني.[2]

3) أ الأملاك المبنية الخاضعة للرسم العقاري:

تخضع للرسم العقاري على الأملاك المبنية التالية:[3]

– المنشات المخصصة لإيواء الأشخاص و المواد أو لتخزين المنتوجات،

– المنشات التجارية الكائنة في محيط المطارات الجوية و الموانئ و محطات السكك الحديدية و محطات الطرقات، بما فيها ملحقاتها المتكونة من مستودعات و ورشات للصيانة،

– أرضيات البنايات بجميع أنواعها و القطع الأرضية التي تشكل ملحقا مباشرا لها ولا يمكن الاستغناء عنها،

[1] – **المادة 223** الحدث المنشئ، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2015

[2] – حميد بوزيدة، **التقنيات الجبائية**، مرجع سبق ذكره، ص145

[3] – **المادة 249** ، الضرائب المحصلة لفائدة البلديات دون سواها من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2015

– الأراضي غير المزروعة و المستخدمة لاستعمال تجاري أو صناعي كالورشات و أماكن إيداع البضائع و غيرها من الأماكن من نفس النوع، سواء كان يشغلها المالك أو يشغلها آخرون مجانا أو بمقابل.

3) ب الإعفاءات:

الإعفاءات الدائمة:

– تعفى من الرسم العقاري المفروض على الملكيات المبنية، بشرط أن تكون مخصصة لمرفق عام أو ذي منفعة عامة و إن لا تدر دخلا، العقارات التابعة للدولة و الولايات و البلديات و كذلك تلك التابعة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي تمارس نشاطا في ميدان التعليم والبحث العلمي و الحماية الصحية و الاجتماعية و في ميدان الثقافة و الرياضة.[1]

– تعفى كذلك من الرسم العقاري على الملكيات المبنية:[2]

- البنايات المخصصة للقيام بشعائر دينية،
- الأملاك العمومية التابعة للوقف و المتكونة من ملكيات مبنية،
- العقارات التابعة للدول الأجنبية و المخصصة للإقامة الرسمية لبعثاتهم الدبلوماسية و القنصلية المعتمدة لدى الحكومة الجزائرية، و كذلك العقارات التابعة للممثليات الدولية المعتمدة بالجزائر و ذلك مع مراعاة قاعدة المعاملة بالمثل،
- تجهيزات المستثمرات الفلاحية لاسيما مثل الحظائر و المرابط و المطامر.

الإعفاءات المؤقتة:

– تعفى من الرسم العقاري المفروض على الملكيات المبنية:[3]

- العقارات أو أجزاء العقارات المصرح بأنها غير صحية أو التي هي على وشك الانهيار و التي أبطل تخصيصها.
- الملكيات المبنية التي تشكل الملكية الوحيدة أو السكن الرئيسي لمالكيها، شريطة توفر الشرطين الآتيين:

ألا يتجاوز المبلغ السنوي للضريبة800دج

[1] – **المادة: 250** من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة، 2015

[2] – **المادة :251** من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة، 2015

[3] – **المادة :252** من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة، 2015

ألا يتجاوز الدخل الشهري للخاضعين للضريبة المعنيين، مرتيين الأجر الأدنى الوطني المضمون، غير إن الأشخاص المعفيين يدفعون مساهمة سنوية قدرها 100دج

- البنايات الجديدة، و إعادة البناءات و إضافات البنايات لمدة (7) سنوات ابتداء من أول جانفي من السنة التي تلي سنة انجازها أو أشغالها، إذا لم يتمكن المالك من إثبات مدة الانجاز أو الشغل، تعتبر البناءات منجزة في اجل أقصاه ثلاثة (3) سنوات ابتداء من تاريخ منح رخصة البناء الأولى،
- السكن الاجتماعي التابع للقطاع العام المخصص للكراء.
- البنايات و إضافة البنايات المستعملة في النشاطات التي يمارسها الشباب ذو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب ،أو الصندوق الوطني للتامين على البطالة، لمدة ثلاث(3) سنوات، ابتداء من تاريخ انجازها، تكون مدة إعفاء ستة(6) سنواتّ، إذا ما أقيمت هذه البنايات و إضافة البنايات في مناطق يجب ترقيتها .[1]

4) الدفع الجزافيV.F:

عبارة عن ضريبة مباشرة الذي يفرض على الكتلة الأجرية.[2]

4) أ- الأشخاص الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة:[3]

المادة 282 مكرر 1 يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون و الشركاء و التعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم ثلاثين مليون دينار(300.000.000د. ج).

—كما تخضع للضريبة الجزافية الوحيدة،المستثمرون الذين يمارسون أنشطة،أو ينجزون مشاريع، و المؤهلون للإستفادة من دعم الصندوق الوطني،لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة.

[1] - **المادة 252** (قانون الضرائب و الرسوم المماثلة، معدلة بموجب المواد 26و27 من ق.م لسنة 1997و 6 من ق.م.ت لسنة2011

[2] - رضا خلاصي، **النظام الضريبي الجزائري الحديث**، مرجع سبق ذكره، ص113

[3] -،القانون رقم14-10 يضمن **قانون المالية** العدد 78 بتاريخ 31 ديسمبر 2014 ،ص،6.

عدة مؤسسات أو ورشات لممارسة نشاط ما.تعتبر كل واحدة منها بمثابة مؤسسة مستغلة بصورة مغايرة،وتكون في كل الحالات خاضعة للضريبة بصفة منفصلة مادام رقم الأعمال الكلي المحقق بعنون مجموع الأنشطة الممارسة لا يتجاوز سقف ثلاثين مليون دينار.

في حالة المخالفة يمكن المكلف بالضريبة المعني إختيار الخضوع للضريبة حسب النظام الحقيقي.

ب) معدل الضريبة الجزافية الوحيدة:

5% بالنسبة لأنشطة الإنتاج و بيع السلع.

12% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

المادة 282 مكرر يوّزع ناتج الضريبة الوحيدة الجزافية كما يأتي:

- ميزانية الدولة: 49%
- غرف التجارة و الصناعة: 0,5%
- الغرفة الوطنية للصناعة التقليدية: 0,01%
- غرف الصناعة التقليدية و المهن: 0,21%
- البلديات: 40,25%
- الولاية: 5%

5) الضريبة على أرباح الشركات IBS:

الضريبة على أرباح الشركات تأسست تجسيدا لمبدأ فصل الضريبة على دخل الأشخاص و الضريبة على دخل الشركات و هي ضريبة تستحق سنويا على أرباح الشركات الصناعية و التجارية و الحرفية و كذلك المنجمية، تدفع هذه الضريبة لصالح الميزانية العامة للدولة و تمثل إيرادا عموميا و هي من أهم الإيرادات التي تعتمد عليها الدولة لتمويل نفقاتها العام، تأسست الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة رقم(38) من قانون المالية لسنة

1991 حيث تنص المادة رقم(135) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على ما يلي: " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح و المداخيل التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة (136) و تسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات."[1]

5) أ مجال تطبيق الضريبة:

تخضع للضريبة على أرباح الشركات:[2]

1) الشركات مهما كان شكلها و غرضها، باستثناء:

أ) شركات الأشخاص و شركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات. و في هذه الحالة، يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151. ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.

ب) الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات. و في هذه الحالة ، يجب إن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151، و لا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.

ت) هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة و المعتمدة حسب الأشكال و الشروط المنصوص عليها في التشريع و التنظيم الجاري بهما العمل.

ث) الشركات و التعاونيات الخاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة.

2) المؤسسات و الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري.

كما تخضع لهذه الضريبة:

1) الشركات التي تنجز العمليات و المنتجات المذكورة في المادة 12.

2) الشركات التعاونية و الاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138.

---

[1] -**المادة 135**: من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة

[2] – **المادة: 136** ، الضريبة على أرباح الشركات من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، 2015

5) ب– الأشخاص الخاضعون للضريبة:

تؤسس الضريبة على أرباح الشركات باسم الأشخاص المعنوويين بدلا من مقر شركتهم أو إقامتهم الرئيسية.و يجب على كل شخص معنوي ليست له إقامة بالجزائر و يحقق فيها مداخيل وفق الشروط الواردة في المادة 137، إن يعين لدى الإدارة الجبائية ممثلا عنه يسكن بالجزائر، و مؤهلا قانونا لان يلتزم بالقيام بالإجراءات التي يخضع لها الأشخاص المعنويون الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات، و إن يدفع هذه الضريبة عوض الشخص المعنوي المعني. و إذا تعذر ذلك فان الضريبة على أرباح الشركات و الغرامات المرتبطة بها عند الاقتضاء، يدفعها الشخص الذي يتصرف باسم الشخص المعنوي الذي ليست له إقامة بالجزائر.

5 د) حساب الضريبة:

1) يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات ب 23%.[1]

2) تحدد نسبة الاقتطاعات من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات كما يأتي:[2]

– 10%، بالنسبة لعوائد الديون و الودائع و الكافلات. و يمثل الاقتطاع المتعلق بهذه العوائد اعتمادا ضريبيا يخصم من فرض الضريبة النهائي،

– 40% بالنسبة للمداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها و يكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا،

– 20%، بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى الاقتطاع من المصدر. يكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا،

– 24%، بالنسبة:

- للمبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشات مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات،
- للمبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي او تستعمل في الجزائر.

[1] – **قانون المالية** ،مرجع سبق ذكرة ص5

[2] – **المادة :150** من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة ،2015

- للحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم، و إما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه، او صيغته، أو منح امتياز ذلك.

– 10%، بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري. غير انه بمجرد ما تطبق هذه البلدان نسبة عليها قاعدة المعاملة بالمثل.

5 د) الإعفاءات:

تعفى الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات، بصفة مؤقتة، أو دائمة و تحدد بموجب قوانين المالية، و يمكن قراءة بعض الإعفاءات كالآتي:[1]

1) تستفيد النشاطات التي يمارسها الشباب ذو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب، أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر، أو الصندوق الوطني للتامين على البطالة من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث (3) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال. ترفع مدة الإعفاء إلى ست (6) سنوات، إذا كانت النشاطات ممارسة في منطقة يجب ترقيتها، و ذلك ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال. و تمدد فترة الإعفاء هذه بسنتين (2) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (3) عمال على الأقل لمدة غير محددة.و يترتب على عدم احترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل المنشاة، سحب الاعتماد و المطالبة بالحقوق و الرسوم المستحقة التسديد.

2) تعفى التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات و الهيئات العمومية من الضريبة على أرباح الشركات.

كما تستفيد من إعفاء دائم في مجال الضريبة على أرباح الشركات:

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة و كذا الهياكل التي تتبعها.
- مبلغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق و الأجهزة الممارسة للنشاط المسرحي.
- صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية و التامين و المحققة مع شركائها فقط.

[1] – **المادة: 138** ، الإعفاءات و الأنظمة الخاصة من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2015

– التعاونيات الفلاحية للتموين و الشراء و كذا الاتحادات المستفيدة من الاعتماد تسلمه المصالح المؤهلة التابعة لوزارة الفلاحة و المسيرة طبقا للأحكام القانونية و التنظيمية التي تنظمها، باستثناء العمليات المحققة مع المستعملين غير الشركاء،

– الشركات التعاونية لإنتاج، تحويل، حفظ و بيع المنتوجات الفلاحية و كذا اتحاداتها المعتمدة حسب نفس الشروط المنصوص عليها أعلاه و السيرة طبقا للأحكام القانونية أو التنظيمية التي تسيرها، باستثناء العمليات التالية:

أ) مبيعات محققة في محلات التجزئة المنفصلة عن مؤسستها الرئيسية،

ب) عمليات التحويل التي تخص المنتوجات أو شبه المنتوجات باستثناء تلك الموجهة لتغذية الإنسان و الحيوانات أو يمكن استعمالها كمواد أولية في الفلاحة أو الصناعة،

ت) عمليات محققة مع المستعملين غير الشركاء و التي رخصت بها التعاونيات أو اضطرت لقبولها.

– المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.

3) تستفيد من إعفاء لمدة عشر سنوات، المؤسسات السياحية المحدثة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب، باستثناء الوكالات السياحية و الأسفار و كذا شركات الاقتصاد المختلط الناشطة في القطاع السياحي،

4) تستفيد من الإعفاء لمدة (3) سنوات ابتداء من تاريخ بداية ممارسة النشاط، وكالات السياحة و الأسفار و كذا المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة.

5) تستفيد من إعفاء دائم، العمليات المدرة للعملة الصعبة و لا سيما:

– عمليات البيع الموجهة للتصدير،

– تأدية الخدمات الموجهة للتصدير.

الفرع الثاني: الضرائب غير المباشرة

هي اقتطاعات تفرض على الاستهلاك من بينها تلك المتعلقة بالضرائب على الإنفاق مثل الرسم على القيمة المضافة، فهي تقع في معظم الأحيان على عناصر الاستهلاك أو الخدمات المؤداة، و بالتالي يتم تسديدها بطريقة غير مباشرة، من طرف الشخص الذي يود استهلاك هذه الأشياء أو استعمال الخدمات الخاضعة للضريبة، مثل الضرائب على الواردات، البيع، النقل، حقوق التسجيل، الطابع...الخ.[1]

الضرائب غير المباشرة يطلق عليها بضرائب الإنفاق حيث تقع بصورة عرضية،تتميز بغزارة حصيلتها و سهولة جبايتها[2]، و نذكر منها:

1-رسم المرور:

1-1مجال التطبيق

-المنتوجات المعنية:الكحول و الخمور

-الأشخاص المعنيون:بالنسبة للكحول و الخمور=تجار الجملة-المودع المحتكر. [3]

1-2 الأساس الخاضع للرسم

-الكحول= الكمية الكحول المعبر عنها بالهيكتولتر الموجهة للإستهلاك.

-الخمور=الكمية المعبر عنها بالحجم(هيكتولتر)الموجهة للإستهلاك.

[1] - محمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية و الضرائب**، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، ط1، سنة2008، ص62

[2]- وزارة المالية،المديرية العامة للضرائب،**النظام الجبائي الجزائري**،منشورات الساحل،2009،ص 48.

[3]- ج.ج.د.ش.وزارة المالية،المديرية العامة للضرائب،**النظام الجبائي الجزائري**، 2014،ص 27

2- رسم الضمان و التعيير:

2-1مجال التطبيق:

-المنتوجات المعنية:مصوغات الذهب،الفضة و البلاتين.

2-2 الأساس الخاضع للرسم

حق الضمان:الكمية المباعة المعبر عنها بالوزن(هيكتوغرام)المباع

ملاحظة : تحسم مبالغ الرسم على القيمة المضافة المدفوعة عند شراء أو إقتناء الذهب أو الفضة من مبلغ رسم الضمان.

2- 3 النسب المطبقة لرسم الضمان و التعيير

2-3-1 رسم الضمان

مصوغات الذهب:4000 دج/هكتوغرام

مصوغات من البلاتين:10.000دج/هكتوغرام

مصوغات من الفضة:**الفضة** 150 دج/هكتوغرام

النسب المطبقة لرسم التعيير:

التعيير بنجمة العيار:

الرسم على القيمة المضافة و الرسوم الجمركية:

قد تكون الضريبة التي يؤديها المكلف تستوفي بصورة غير مباشرة بمناسبة النفقات التي ينفقها الفرد من رأسماله أو دخله و تكون الضريبة في هذه الحالة سعرا من سعر البيع و تكون الضريبة الغير مباشرة التي تصل أو تمس المال مطروح الضريبة بطريقة غير مباشرة كالضرائب على المعاملات و الاستهلاك و تكون أيضا هي التي يدفعها شخص في البداية ثم يعكسها على شخص آخر فيحمل عبئها في النهاية مثل الضريبة على السلع لان دافعها القانوني سواء إن كان صانع السلع أو تاجرها يعكس عباها على المكلف الاقتصادي و هو المستهلك الذي يتحملها في النهاية حيث يدفع ثمنها.

أ – الرسم على القيمة المضافة TVA:

بمقتضى القانون 39/90 المؤرخ في 1990/12/31 و المتعلق بقانون المالية لسنة 1991 أنشئ عن طريق أحكام مادة قانون الرسم على القيمة المضافة و الرسم على العمليات البنكية و التأمينات.و بموجب القانون رقم 91-25 المؤرخ في 1991/12/18 و المتعلق بقانون المالية لسنة 1992 دخل حيز التطبيق بعد استكمال فصوله المرتبطة بتحديد النسب و نظام الإعفاءات و الأنظمة الخاصة. و تعرف القيمة المضافة هي الفرق بين الإنتاج الإجمالي و الاستهلاكيات الوسيطية هي العوامل التي تدخل في إنتاج هذه السلع مع أجور ، ضرائب، و الرسوم و مصاريف مالية و اهتلاكات...الخ.[1]

أ–1مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة:

تخضع للرسم على القيمة المضافة:[2]

1) عمليات البيع و الأعمال العقارية و الخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة، التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، و يتم انجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية.

و يطبق هذا الرسم، أيا إن كان:

- الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في انجاز الأعمال الخاضعة للضريبة آو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى.
- شكل أو طبيعة تدخل هؤلاء الأشخاص.

2) عمليات الاستيراد

أ- 2 الأشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة:

بمقتضى المادة الأولى من قانون الرسم على رقم الأعمال، يطبق هذا الرسم مهما كانت الحالة القانونية للأشخاص الذين حققوا عمليات خاضعة للرسم، سواء كان ذلك بصفة اعتيادية أو عرضية. و يقصد بالشخص الخاضع للرسم على القيمة المضافة أو المكلف القانوني، الشخص الذي يحقق عمليات تقع في مجال تطبيق هذا الرسم، إذ يعتبر وسيط اقتصادي من جهة، و من جهة أخرى وسيط في جمع الرسم المدفوع من طرف المستهلك النهائي.[3]

---

[1] – خلاصي رضا، **النظام الجبائي الجزائري الحديث**، مرجع سبق ذكره، ص123

[2] – **المادة الأولى**: للرسم على القيمة المضافة، من قانون الرسوم على رقم الأعمال،2015

[3]– خلاصي رضا، **النظام الجبائي الجزائري الحديث**، مرجع سبق ذكره، ص126

أ-3 معدلات الرسم على القيمة المضافة:

- يحصل الرسوم على القيمة المضافة بمعدل عادي نسبته17%.[1] يطبق هذا المعدل على المنتوجات و البضائع الخدمات و العمليات التي لا تخضع بصراحة إلى المعدل المخفض.

- يحدد المعدل المخفض للرسم على القيمة المضافة ب7%.[2] تمثل السلع و الخدمات منفعة خاصة على الصعيد الاقتصادي و الاجتماعي أو الثقافي، إذا يطبق على المنتوجات، الأموال، الأدوات و البضائع

ب – الرسوم الجمركية:

مما لاشك فيه أن الرسوم الجمركية أقدم الوسائل التي استعملتها الدولة في الرقابة على التجارة الخارجية و المراد بالتعريفة الجمركية هي جدول الرسوم و الضرائب التي تفرضها الدولة على السلع صادرات أو واردات كانت الهدف من فرض مثل هذه التعريفات الجمركية ليس جبائيا فقط، بل قد تستعمل في حماية الاقتصاد الوطني من المنافسة الأجنبية بحيث أن الرسوم يفرض على المنتجات الأجنبية المستوردة للحد منها، و إن كانت الرسوم على الواردات هي أهم أنواع الرسوم الجمركية على الإطلاق، و تعتبر السلاح الحكومي التقليدي في حماية الصناعات الوطنية كما أنها تشكل مصدرا أساسيا للإيرادات العامة و بصفة عامة تقسم الرسوم الجمركية إلى نوعيين:

- منها ما يفرض بقصد تحقيق إيراد عام للدولة.
- منها ما يفرض رقابة المنتوج الوطني من المنافسة الأجنبية.

إن هذا التقسيم يراد به تبيان الطبيعة الاقتصادية لهذه الرسوم و يمكننا أن نبين أهمية الرسوم الجمركية من الناحية التمويلية لميزانية الدولة.

ب–1 مكونات التعريفة الجمركية:

- **الحقوق الجمركية:** نسبتها من0 إلى 60% و هي عبارة عن حق الدولة أي الثمن المدفوع من طرف المستورد و ذلك لحق دخول البضاعة داخل الإقليم.

- **إتاوات جمركية:** نسبتها4% و هي عبارة عن حق الإدارة الجمركية.

- **الرسم التعويضي:** نسبته 10 % إلى 20% و قد تصل إلى 50% بالنسبة للمواد الكمالية و هو عبارة عن رسم يطبق على السلع المستوردة و ذلك لتغطية ما تتحمله من نفقات لتدعيم بعض السلع.

---

[1] – **المادة21**: من قانون الرسوم على رقم الأعمال معدلة بموجب المواد 40و84 من ق. م. لسنة 1995 و 49 من ق. م. لسنة1997 و 38 من ق. م. لسنة2000 و 21 من ق. م. لسنة2001

[2] – **المادة 23**: قانون الرسوم على رقم الأعمال معدلة بموجب المواد 76 من ق. م. لسنة1996 و 51 من ق. م. لسنة 1997 و 34و 36 و45 و69 من ق. م. لسنة1998 و 36 من ق. م. لسنة 1999 و 21 من ق. م. لسنة 2001 و 17 من ق. م. لسنة2009

- **الرسم الجزافي:** نسبتهمن50% إلى 20% و هذا حسب مبدأ التجميعية بدفع هذا الرسم في حالة استزاد أجهزة و مواد استهلاكية ليست لها طابع تجاري و غالبا تكون عن طريق أشخاص عاديين

حقوق التسجيل: هي الضرائب المدفوعة للدولة لقاء عملية لتسجيل العقود المختلفة و خصوصا العقود الرسمية القضائية المتضمنة للقرارات النهائية للعقود الإدارية و عقود نقل الملكية و حق الإنتفاع بالمنقولات أو العقارات و التنازل عن حقوق الإيجار و حقوق التأسيس.[1]

الجدول رقم (04): يبين الضرائب الخاصة بحقوق التسجيل

مجال التطبيق	الأساس الخاضع للرسم	النسب
-التحولات لكامل الملكية(بيع عقار أو منقول)	-الثمن الوارد في العقد أو القيمة التجارية الحقيقية للملك	5%
التنازل عن أجزاء حق الملكية	-الثمن المعبر عنه مع إضافة جميع الأعباء	5%
نقل الإنتفاع للأموال العقارية إيجارات لمدة محددة	-الثمن الكلي للإيجار،مضاف إليه الأعباء	نسبة مطبقة لمدة محدودة 2%
إيجارات لمدة غير محدودة	الرأسمال المشكل من 20 مرة، قيمة الثمن و الأعباء السنوية	نسبة مطبقة لمدة غير محدودة5%
نقل الملكية عن طريق الوفاة(المواريث)	الحصص الصافية العائدة لكل ذي حق	لكل حصة صافية عائد% 5
الهبات	قيمة المال الموهوب	بين الأصول و الأزواج و الفروع 3%
القسمة	مبلغ الأصول الصافية المقسمة (الأصول الإجمالية-الديون و الأعباء)	1.5%
مبادلة الأملاك العقارية	قيمة أحد الأملاك المتبادلة	2.5%
عقود الشركة الحصص العادية	القيمة الصافية للحصص	0.5%

المصدر:حميد بوزيدة، تقنيات جبائية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2008

[1] - بوزيدة حميد،**التقنيات الجبائية**،مرجع سبق ذكره،ص 171.

حقوق الطابع:تتمثل حقوق الطابع في الرسوم المفروضة على التداول و المعاملات و المدفوعة في شكل الطوابع الجبائية،أو الدمغة.

الجدول رقم (05):يبين الضرائب الخاصة بحقوق الطابع

تصنيف حقوق الطابع	المعدلات
الطابع الحجمي	
-ورق عادي	40 دج
-نصف ورقة عادية	20 دج
-ورق سجل	60 دج
طابع المخالصات	
-السندات بمختلف أنواعها	دينار(1دج)من كل قسط من 100دج أو جزء من القسط من 100دج دون أن يقل المبلغ المستحق5دج أو يفوق 2500
-الوثائق التي هي بمثابة إيصال	20 دج
-الإيصالات التي تثبت إيداعا نقديا لدى مؤسسة أو شخص طبيعي	20 دج
إستخراج الوثائق	
جواز السفر	6000 دج
جواز السفر الجماعي	3000 دج
رخصة الصيد	500 دج
كل بطاقة التعريف	100 دج
-بطاقة التعريف المهنية للممثل	500 دج
-بطاقة التعريف المغاربية	100 دج
رخصة حمل السلاح	5000 دج
بطاقة إقامة الأجانب التي تسلم لمدة سنتين	3000 دج
بطاقة إقامة الأجانب التي تسلم لمدة 10 سنوات	15000 دج
نسخة مماثلة لبطاقة إقامة الأجانب لمدة سنتين	1000 دج
نسخة مماثلة لبطاقة إقامة الأجانب لمدة 10سنوات	3000 دج

المصدر:وزارة المالية،المديرية العامة للضرائب،النظام الجبائي الجزائري لسنة 2014،ص 30.

المطلب الثاني: مزايا و عيوب الضرائب المباشرة

نجد في الضرائب المباشرة عدة مزايا وعيوب نذكر منها:

الفرع الأول: مزايا الضرائب المباشرة

من أهم مزايا الضرائب المباشرة ما يلي:[1]

– استقرار حصيلتها و انتظامها، لان أوعيتها ليست عرضة للتقلبات الشديدة و بالتالي هي أكثر مقاومة لانخفاض مستوى النشاط الاقتصادي أثناء فترات الانكماش.

– تستجيب بشكل أفضل لمبادئ الضريبة مثل مبدأ العدالة، الملائمة في الدفع، اليقين.

– قلة النفقات الجبائية، حيث أن الضرائب المباشرة هيكلة التنظيم تتميز ببساطة فهي قليلة بالمقارنة مع نفقات الضرائب الغير مباشرة، لان عناصرها واضحة و معروفة للإدارة الجبائية وموظفيها اقل فلا تحتاج المادة الخاضعة للضريبة للمراقبة و التفتيش و مكافحة التهرب، بينما الضرائب غير المباشرة تتطلب موظفين عددين لمراقبة حركة المواد ومنع تهريبها.

بالنسبة للتهرب الضريبي نجد أن الضرائب المباشرة و نظر لوضوحها و سهولة حسابها يلجا الفرد إلى التهرب عن دفعها أو التلاعب في تصريحها.

– يمكن الأفراد من الشعور بواجبهم الضريبي، ومن ثم يمكنهم مراقبة مدى سلامة التصرفات المالية للسلطات العمومية

الفرع الثاني: سلبيات الضرائب المباشرة

–الضرائب المباشرة لديها حصيلة ثابتة، بالنسبة لهم عيب و بالتالي يقولون بثبات حصيلتها نسبيا فهذا الثبات في رأيهم يضر بنمو الاقتصاد في أوقات الرخاء و الانتعاش و لا يساعد على توفير تراكم رأس المال في أوقات الكساد و الأزمات، و يظهر هذا جليا في حالة قلة الأوعية الضريبية، و يخفف حدة هذا الانتقاد في نظرها في حالة تنوع و تعدد الأوعية الضريبية مما يساعد بالتالي على مضاعفة الحصيلة كأساس لتمويل النفقات العامة .[2]

---

[1] – عبد المجيد قدي، **دراسات في علم الضرائب**، دار جرر للنشر و التوزيع، الجزائر،ط1، سنة 2011، ص37

[2] – محمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية و الضرائب**، مرجع سبق ذكره، ص66

-عدم ملائمتها لأحوال الممولين و خاصة النفسية و المالية و ذلك لأنها إجبارية تلتزم الممولين بدفعها في الأوقات التي تحددها الأجهزة الضريبية و ليس في الأوقات التي يحددها المكلفون. و كذلك معرفة المكلفين تجعلهم في موقف أصعب لا يستطيعون تحدي أو مناقشة أو تقديم احتجاجات لدى الأجهزة الضريبية.[1]

– البعد عن الوفرة لان عدم ملائمتها يحمل الأفراد على التهرب من دفعها فهي تقتطع جزءا من الدخل لأي رأي المال و قد يكون كبير، يساعد على ذلك وضوح الضرائب المباشرة مما يزيد من نفقات الجباية بسبب ضرورة مواقيتها ومنع التهرب و على عكس الضرائب غير المباشرة لا يشعر الممول (المكلف) بثقل عبئها و لذلك لن يحاول التهرب منها.

– تعارضها مع ضروريات التمويل، الضرائب المباشرة يتطلب فرضها إجراءات قانونية تنظيمية طويلة وكثيرة و كذلك جبايتها، هذا يتنافى و أهداف السياسة المالية المرسومة للدولة و خططها في التمويل و النمو و سبب تلك الإجراءات قد الفرص من التحصيل في وقتها.

– تعارضها مع قواعد العدالة نظرا لخضوع فريضتها أحيانا للأهواء الشخصية و المحسوبية كتقرير إعفاءات معينة لأشخاص محدودين و نظرا لتعارض المصالح المتباينة للمولين المكلفين و الإدارة الضريبية حيث أن الضرائب المباشرة عادة ما تتطلب إجراءات تقديم الإقرار من المكلف، أحواله، نشاطاته، و ممتلكاته و حاجاته الشخصية، فيكون الأفراد محل النزاع مع الضريبة .[2]

المطلب الثالث : مزايا وعيوب ضرائب غير المباشرة

كما في الضرائب الغير المباشرة العديد من المزايا والعيوب نذكر منها:

الفرع الأول :مزايا الضرائب الغير المباشرة

– وفرت وغزارة الحصيلة فهي عامه يدفعها معظم أفراد المجتمع لا فرق بين غني وفقير أو بين صغير وكبير وحصيلتها مستمرة باستمرار الوقائع والممارسات المنشأ من قبل أشخاص كل الإنتاج و الاستهلاك والنقل والخدمات ... الخ

– وهي أكثر مرونة من الضرائب المباشرة وسريعة التأثر بالأحوال الاقتصادية ، فهي تزداد وقت الرخاء نتيجة زيادة الاستهلاك و الإنتاج والمعاملات و الخدمات وتنقص وقت الكساد لي انخفاض حجم الإنتاج

[1] – عناية غازي، **المالية العامة والتشريع الضريبي**

[2]– مراد ناصر، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق**، دار هومة الجزائر، سنة2003، ص96.

والاستهلاك وهدا كله عكس الضرائب المباشرة حيث لا تفرض ألا علا حد معين تصل إليه الدخول و وتتصف بعدم الاستقرار وقلت المرونة .

– ضعف عبئها حيث تتميز بسهولة دفع الممول لهذه الضرائب فهو يتحمل عبئها بكل رضا نتيجة ضعف عبأها وتوفر عنصر الاختيار لدا المكلف وذالك أنها تختفي في ثمن السلعه التي يشتريها ،فالممول يدفع الضريبة دون أن يحس بها وذالك عكس الضريبة المباشرة لا يستطيع الممول أو المكلف استخدام إراداتها في تخفيض عبئها وذالك بانتقاص الوقائع كإنقاص الاستهلاك و الشراء والممارسة الأقل للمعاملات في الضرائب الغير المباشرة لا تستند إلا الإجبار .[1]

– قلة نفقات الجباية و هذا يرجع إلى بساطة الهيكل التنظيمي للضرائب غير المباشرة و عدم الضرورة لوجود الجداول الاسمية و الكشوف و الإقرارات كما هو الحال بالنسبة للضرائب المباشرة و كذلك ما يدفع للموظفين مما يقلل من نفقات الجباية.

– إمكانيتها في أن تعكس الانتعاش الاقتصادي و هو ما يضمن للخزينة العامة أن تستفيد من هذا الانتعاش، كما تعطى حصيلتها بصفة مستمرة أي طوال السنة و هو ما يفيد في تمويل الخزينة و خاصة في الشهور الأولى من السنة المالية.

– اتسامها بالمرونة و العدالة لان مبدأ العمومية لا يعني المساواة المطلقة بين القدرات التكليفية للممولين فان عبئ الضرائب غير المباشرة يكون أكثر ثقلا على أفراد الطبقة الفقيرة مما يدفعهم إلى مضاعفة العمل و الإنتاج تعويضا على المقتطع منها، و كذلك فان هذا العيب يدفع أفراد الطبقة الغنية إلى مضاعفة العمل و الإنتاج أيضا بسبب تناقص السعر للضريبة مع تزايد الدخل مما يؤدي إلى زيادة حصيلة الضريبة

الفرع الثاني: سلبيات الضرائب غير المباشرة

– لعل من أهم عيوب الضرائب غير المباشرة إنها لا تتناسب مع المقدرة التكليفية للممول بل نتيجة إلى تناسب مع هذه المقدرة تناسبا عكسيا، و ما يزيد من خطورة العيب أن الضرائب غير المباشرة الأكثر حصيلة هي تلك التي تفرض على السلع الضرورية او الواسعة الاستهلاك و إن فكرة العدالة تتعارض مع فكرة الحصيلة فالضرائب غير المباشرة اشد عبئا على الفقراء منها على الأغنياء، ذلك أن الفقراء يخصصون للاستهلاك نسبة كبيرة من دخلهم من تلك التي يخصصها الأغنياء، لذلك تعتبر الضرائب غير المباشرة ضرائب غير عادلة .

– انخفاض حصيلتها خاصة في وقت الكساد و التي تتطلب الضرورة الملحة للأموال و يجب عدم الثبات في حصيلتها إلى ضعفها و انخفاضها.

[1]– عبد المجيد قدي، **دراسات في علم الضرائب**، مرجع سبق ذكره، ص33

المبحث الثالث: التهرب و الغش الضريبي

مع توسع نطاق و أنواع الضرائب نتج عنه ظاهرة خطيرة سميت التهرب الضريبي التي أصبحت تهدد اقتصاديات الدول المتخلفة وهذا بتحايل المكلفين بالضريبة على الإدارة الجبائية مستخدمين بذلك طرق و أساليب، فهذا يحول دون تحقيق الدولة لأهداف سياستها الاقتصادية و الاجتماعية التي تسعى لمعالجة هذه الظاهرة بتحديد كل طاقاتها و إمكانياتها المادية و البشرية و إدراك الاسباب الحقيقية التي أدت إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني.

المطلب الأول: ماهية التهرب و الغش الضريبي

أولا : التهرب الضريبي: التهرب من الضريبة يعني إفلات الممول من الضريبة المفروضة عليه، وذلك عن طريق الغش ومخالفة القانون، و قد يحدث التهرب وقت تحديد وعاء الضريبة و ذلك عن طريق إخفاء الممول لبعض المادة الخاضعة للضريبة، أو بتقديم إقرار غير صحيح، و أيضا قد يكون التهرب بمناسبة تحصيل الضريبة وذلك كما قام الممول بإخفاء ثروته.[1]

كما يعرف التهرب الضريبي بأنه التخلص من الالتزام بدفع الضريبة ، و ينقسم إلى التهرب الضريبي المشروع و التهرب الضريبي غير المشروع.

التهرب الضريبي المشروع هو التخلص من الضريبة باستغلال بعض الثغرات الموجودة في القانون، أما التهرب الضريبي غير المشروع فهو المخالفة الصريحة للقوانين الضريبية.[2]

ثانيا:الغش الضريبي

هو عبارة عن عملية تدليسية تقوم على تخفيض أو محاولة إخفاء بصفة علنية وإرادية أو غيرها من الوعاء الضريبي أو عن طريق إخفاء الممول لبعض المادة الخاضعة للضريبة.

كما يعرفها شركس على انه "كافة التصرفات التى تقوم على أساس التدليس وخيانة الأمانة "[3] ويأخذ الغش أشكال وألوان منها:

- أرقام ومبالغ غير صحيحة ومبررة في دفتر اليومية وفي دفتر الجرد المنصوص عليهم قانونيا.
- عدم التصريح برقم الأعمال الصحيح

[1] – حسين مصطفى حسين، **المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط1،سنة2006، ص58

[2] – د طارق الحاج، **المالية العامة**، مرجع سبق ذكره، ص84

[3] –كيال سليمان ، مذكرة التخرج ماستر ، **المراجعة و التدقيق الحسابات في مؤسسة الوطنية للتكرير السكر**، 2011مستغانم،ص51.

- التسجيل تحت عنوان غير صحيح لمصاريف تتحملها المؤسسة قصد إخفاء الأرباح والإيرادات الخاضعة للضريبة.

كون هذه الظاهرة السلبية أخذت في الزيادة والانتشار والتوسع يقودنا تساؤل حول ماهية العوامل المشجعة على مزيد من الغش الضريبي فنذكر من جملة هذه العوامل:

- شدة ووطأة الضرائب أي كلما ارتفع مقدار الضريبة كلما كان ذلك دافعا للإفراد على الغش.

- ضعف الوعي الضريبي لدى الأفراد يؤدي إلى امتناعهم على الوفاء بالضريبة.

- قصور الإدارة الجبائية لمراقبة الممولين المتهربين وعدم فرض العقوبات الكافية يخلق لدى الممولين شعور بالاحتقار واستهانة من الضرائب وغيرها من الدوافع والأسباب

الفرع الثاني: أسباب التهرب والغش الضريبي

للتهرب الضريبي أسباب متنوعة منها:[1]

- ضعف الروح الجماعية و الولاء الاجتماعي،
- الإحساس بعبء الضريبة و خاصة في ظل الظروف الاقتصادية القاسية و عند وجود أزمات اقتصادية،
- الشعور بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي مما يؤثر في نفسية الفرد ويدفعه إلى التهرب،
- المغالاة في تعدد الضرائب مما يؤدي إلى إضعاف القدرة على دفع الضريبة،
- عدم وضوح الصياغة في التشريع الضريبي ووجود بعض الثغرات مما يؤدي إلى خلق مشاكل للإدارة المالية و تزايد احتمال التهرب،
- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي و الذي قد يكون جزافيا بأكثر أو اقل من القيمة الفعلية مما يؤثر معنويا على المكلف و قد يدفعه إلى التهرب،
- عدم المساواة في التطبيق قد تكون الضريبة عادلة من الناحية القانونية و لكن صعوبة التطبيق تؤثر على تلك العدالة من حيث التقدير و التطبيق مما يؤدي إلى ضعف الثقة في عدالة الضريبة.

---

[1]- عبد الناصر نور و اخرون، **الضرائب و محاسبتها**، مرجع سبق ذكره، ص،ص324،325

- حداثة العهد بأنظمة الضريبة حيث أنها أنظمة لم تستقر في بعض الدول و بالتالي يعتمد المكلفين إلى محاولة التهرب منها.

المطلب الثاني: طرق و أثار التهرب الضريبي

الفرع الأول: طرق التهرب الضريبي

أولا: التهرب عن طريق عمليات محاسبية

هذا النوع الذي قال فيه j.c Martiner " تعدد طرق التهرب و التي تمتد من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات أو الاستيراد دون تصريح إلى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبيا مرورا بتضخيم الأعباء القابلة للخصم"[1]

أي أن التهرب عن طريق التحايل المحاسبي يكون بلجوء المكلف إلى تقديم تقرير أو إقرار ضريبي استنادا إلى دفاتر و سجلات و حسابات مصطنعة مخالفة للحقيقة كتوزيع الأرباح على شركاء وهميين، اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع بفرض تقليل الإيرادات و زيادة النفقات.

أ- تخفيض الإيرادات:

يعد أكثر استعمالا من خلال تخفيض المكلف لوعاء الضريبة و هذا من خلال اعتماده على البيع دون فواتير الصكوك مما لا يترك اثر على قيام العملية و هذا يسمح بتخفيض أو إخفاء جزء من رقم الأعمال.

ب- تضخيم النفقات:

يسعى المكلف من خلال الرخصة التي منحها إياه المشرع الجزائري إلى تضخيم الأعباء القابلة للخصم من الربح الجبائي، كان تتصل هذه الأعباء بأعباء فعلية مرفقة بمبررات ووثائق رسمية، إن تكون موضوعة في صالح نشاط المؤسسة المتهربة.

ثانيا: التهرب عن طريق عمليات مادية قانونية

هذا النوع أكثر تنظيما من النوع الأول إذ يقوم المكلف بممارسة عمليات وهمية بوضع فواتير الشراء دون شراء و بيع بكتابات متكاملة ، دون جلب الاهتمام أو الشك فيها.

[1] -كيال سليمان، مذكرة تخرج ماستر، **المراجعة و تدقيق الحسابات في المؤسسة الوطنية لتكرير السكر**، مرجع سبق ذكره، ص 60

أ التهرب عن طريق العمليات المادية:

و يكون عند تغيير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية، فيكون الإخفاء الكلي للمادة الخاضعة للاقتطاع في حالة عدم الأخطار بمزاولة النشاط التجاري، الصناعي أو الحرفي فيكون بإقرار مزاولة نشاط ما، لكن بإخفاء جزء من المادة التي تقع عليها الضريبة كإخفاء جزء من الممتلكات أو المخزونات

ب التهرب عن طريق عمليات قانونية:

و تكون بخلق وضعية قانونية تظهر مخالفة للوضعية الحقيقية و تعد أرقى تقنية و تتمثل في:

- إعداد فواتير مزيفة لعمليات البيع أو الشراء وهمية يستطيع من خلالها المتهرب الاستفادة من حق الخصم للمشتريات وهمية.
- أو بتزيين حالة أو وضعية قانونية خاضعة للضريبة أساسا إلى وضعية تجعلها معفاة من الضريبة أو تجعلها تخضع للاقتطاع اقل و يظهر غالبا في:

  - تصنيف مبيعات خاضعة إلى مبيعات معفية.
  - توزيع الشركات للأرباح على المساهمين في شكل رواتب و أجور لينخفض بذلك معدل الضريبة حينما يتعلق بالرواتب و الأجور.

الفرع الثاني: أثار التهرب الضريبي

إن ظاهرة التملص أو عدم القيام بالواجبات الضريبية يؤدي إلى حدوث أثار على جميع الأصعدة منها:

- التهرب الضريبي أثار مالية تسبب خسارة في الخزينة العمومية بفقدانها لحصيلة معتبرة من المداخيل المتوقعة تحقيقها من وراء الحصائل الضريبية و عندما تتناول هذه الأموال على مستوى السوق النقدية و التي تعرف في الكتلة النقدية الزائدة (التضخم النقدي)، هذا يؤدي إلى ظهور مشاكل في الأوساط الاجتماعية و ضعف القدرة الشرائية لدخول الأفراد.
- إن المؤسسات العمومية و الخاصة التي أصحابها يحتفظون على أموال هائلة دون تمسها أي اقتطاعات ضريبية من خلال تهربهم، يسمح ذلك من امتلاك رؤوس أموال ضخمة سمحت لهم بتنظيم نشاطاتهم على عكس المؤسسات العمومية أي أنها تؤدي ظاهرة التهرب من كبح أهم محفز اقتصادي و هو روح المنافسة.

المطلب الثالث: الإجراءات الجبائية المتبعة من طرف الإدارة الجبائية لمكافحة الغش االضريبي

الفرع الأول: طرق قياس التهرب الضريبي

إن التهرب الضريبي بطبيعته سري أي أننا لا نعلم مرتكبيه لهذا فقياسه أو إعطاء رقم دقيق معبر عنه يعد ضرب من الخيال لهذا نعرض بعض المناهج التي تمكننا من اخذ صورة بسيطة من جهة المقرب إذ من أهم المناهج نجد: منهج الاقتصاد السري، منهج عدم الالتزام الضريبي

أ منهج الاقتصاد السري: يعرفه "فيتو تانزي" على انه: كافة المداخيل التي لم يتم الكشف عنها للسلطات الضريبية و يعد وسيلة لتحديد و لو بتقريب حجم التهرب الضريبي لهذا فيما ان المداخيل غير معلن عنها لدى السلطات الضريبية، هذا يؤدي إلى عدم دخولها ضمن إطار الحسابات القومية، و من هنا نجد أن هناك علاقة بين الاقتصاد السري وظاهرة التهرب الضريبي إذ بحدوث احدهما يؤدي لحدوث الآخر بالضرورة.[1]

أ–1منهج إحصاءات القوى العاملة (سوق العمل)

يعتمد على الفرق المسجل أو الملاحظ بين عدد السكان المسجلين رسميا كقوة عاملة فعلية في الدولة و بين السكان المسجلين وفق إحصائيات و يعتمد هذا المنهج على صحة أو مدى صحة القروض الموضوعة حول إنتاجية العامل في كل من القطاعين الرسمي و غير الرسمي

أ–2منهج المداخلات المالية (استهلاك الكهرباء)

يعتمد الاقتصاد السري على كون استهلاك الكهرباء هو أفضل مؤثر مادي للنشاط الاقتصادي ككل، ثم طرح معدل نمو إجمالي الناتج المحلي الرسمي من معدل نمو استهلاك الكهرباء الكلي و إرجاع الفرق بينهما إلى نمو الاقتصاد السري.[2]

ب منهج عدم الالتزام الضريبي:

يعتمد على منهج الضريبة القانونية المحتملة التي يأخذ كأساس لحساب الضريبة على الدخل التي يفترض تحصيلها و مقارنتها بحجم الضريبة المحصلة فعلا و الفارق بينهما بالإيجاب يمثل فينة التهرب الضريبي.

---

[1] – فريديرك سنايد و دومينيك انمي، **الاختباء وراء الظل، نمو الاقتصاد الخفي**، في سلسلة قضايا الاقتصادية، صندوق النقد الدولي،2002،ص05

[2]– مرجع نفسه،ص07

ب–1 منهج نسبة الضريبة الثابتة:

يعتمد على أن حجم التهرب يساوي إلى الفرق بين الضريبة المقدرة و الضريبة المحققة لسنة معينة مع العلم أن الضريبة التقديرية تحدد من خلال جداء الناتج الإجمالي للسنة المدروسة و نسبة الضريبة الموافقة للسنة التمثيلية هي سنة يكون فيها التهرب الضريبي عند حد ادني.

ب–2 منهج الإعفاءات الجبائية:

على أساس المعلومات الواردة في تصاريح المكلفين أثناء فترة الإعفاء الضريبي و مقارنتها بتلك المقدمة قبل فترة الإعفاء و الفرق بين الفترتين يمثل مبلغ التهرب الضريبي. إن المناهج المذكورة رغم نجا عتها في تقديم حجم التهرب الضريبي إلا أنها تهمل في تقديراتها جوانب قد تكون مهمة، حيث نجد مثلا منهج الضريبة الثابتة تقوم على أساس نسبة ثابتة بين الضريبة و الناتج المحلي، إلا أن هذا لا يكون إلا إذا اعتبرت مرونة الضريبة تساوي الواحد أي أن التغير النسبي للضريبة يساوي للتغير الحاصل الإجمالي الناتج المحلي أو أننا اعتبرنا انه لا يحدث تغير بين هيكل معدلات الضرائب و مكونات الناتج المحلي.[1]

الفرع الثاني: الإجراءات المتبعة لمعالجة أو محاربة الغش و التهرب الضريبي

لقد لاحظنا من خلال دراستنا لظاهرة التهرب و الغش الضريبي ووفقا أمام الآثار الخطيرة و النتائج السلبية التي تحدثها هذه الظاهرة كما حاولنا محاولة معرفة أو تقدير حجمها لمعرفة مسبباتها نوعا ما، لهذا و محاولة منا لعلاج هذا الداء الذي انتشر بكثرة نقدم بعض الاقتراحات التي نراها قد تساعد في التقليل من حجم الظاهرة و تتمثل في:

– تنمية الوعي الأخلاقي و ايقاض الحس الجبائي لدى الأفراد بتقريبهم من المفهوم الحقيقي من دفعهم للضريبة و إنها تعبير عن تضامن اجتماعي لان المرافق العامة تنشا منها، و هكذا و هذا عن طريق الإعلام أو الصحف أو المجلات الدورية لاطلاع المكلف بالمستجدات الضريبية.

– إدخال المرونة على قواعد القانون الضريبي حتى نتمكن من احداث تجارب بين ظروف اقتصادية و طبيعة الضرائب الجديدة، ومدى تكييفها مع مستجدات وتيرة النمو الاقتصادي.

[1] – ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي و اشكالية التهرب**، مرجع سبق ذكره، ص303

– توفير إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم من خلال التحسين النوعي و الكمي للإمكانيات المادية و البشرية إضافة إلى خلق تعاون بينها وبين مختلف الإدارات و الهيئات بالتنسيق فيما بينها.

– توجيه حصيلة الضرائب إلى الأنشطة الاقتصادية المفيدة للمجتمع و يجعل الضريبة وسيلة لتحفيز النشاط الاقتصادي.

خاتمة الفصل الأول:

حسب ما ذكر سابقا فان الضريبة هي عبارة عن فريضة جبرية نقدية دفعها يكون بلا مقابل مباشر و نهائي تخضع لمبادئ و قواعد منها اليقين و الملائمة في الدفع و الاقتصاد في النفقات ، و الغرض من هذه القواعد هو التوفيق بين مصلحة الدولة و مصلحة المكلفين

كما تستخلص أيضا إن الضريبة ليست حيادية إذ أن الدولة تستخدمها لتحقيق أهدافها و كذا تحافظ بها علي الاستقرار الاقتصادي مثل علاج التضخم و الانكماش الاقتصاديين.

و لقد اتضح إن كل دولة تختار مزيجا ضريبيا خاصا بها إذ أن هذه النظم لا تكون شرطا في كل الدول ، المهم أن تحقق ما سطرت و خططت لتحقيقه .

و عليه فان لبلادنا نظاما ضريبيا خاصا بها حيث أن الضريبة إلى جانب كونها تمويلية فهي أيضا وسيلة لتحقيق أهداف اجتماعية و اقتصادية، حيث أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي يمنح الحرية الكاملة للمكلف بالضريبة في التصريح بمداخليه من تلقاء نفسه، لهذا تعتبر الرقابة البعدية على هذه التصريحات لازمة، لانها قد تكون غير صحيحة و خاطئة سواء عن حسن نية بهدف التملص من دفع الضريبة، و عليه سنحاول في الفصل الثاني تبيان مختلف إجراءات التدقيق و التحقيق المحاسبي.

مقدمة الفصل الثاني

إن تحسين مستوى التحضر الجبائي هو هدف استراتيجي للإدارة الجبائية، إذ تسهر هذه الأخيرة على ممارسة مهامها خصوصا في مجال المراجعات و التحقيقات المحاسبية. إن ارتباط المراجعة بالمحاسبة دليل على العلاقة التي تجمعهما، حيث يكمل الواحد منهما الأخر، فالمحقق يستعين بأدوات التحقيق عن طريق مختلف المراجعات التي تتناسب مع الحالات المصادفة أثناء إجراء التحقيق، و هذا ما سنراه من خلال هذا الفصل حيث في المبحث الأول تطرقنا إلى ماهية المراجعة الجبائية، أما في المبحث الثاني القينا الضوء حول التحقيق المحاسبي و إجراءاته، و أخيرا تقييم المحاسبة و إقفال إجراءات التحقيق.

المبحث الأول: ماهية المراجعة الجبائية

المطلب الأول: علاقة المراجعة بالمحاسبة

المحاسبة تهتم بتسجيل العمليات المالية التي تحدث خلال فترة معينة و يكون لها تأثير على مركزه المالي في صورة نقدية، و تلخيص تلك النتائج وإعداد قوائم مالية التي تحدد نتائج تلك العمليات في شكل ربح أو خسارة.

و هكذا يبدأ المحاسب بتسجيل العمليات المحاسبية في دفتر اليومية معتمدا على المستندات المؤيدة لتلك العمليات ثم يقوم بترحيل تلك القيود إلى حساباتها في دفتر الأستاذ فيكون بذلك قد قام بالتحليل و التبويب، ثم تأتي عملية ترصيد تلك الحسابات و إجراء التسويات الجردية اللازمة.

أما المراجعة فهي تعتبر عمل انتقادي فيبدأ المراجع في عمله المتعلق بالتحقق من صحة تلك البيانات المصرح بها لمصالح الضرائب و تكمن مهمة المراجع في تحديد مدى ملائمة القوائم المالية المصرح بها في عرض النتائج أعمال المشروع و ما هو مطابق للتحقيق طتقا للقوانين التشريعية المعمول بها.

من بين أهداف المراجعة هو اكتشاف الأخطاء و التلاعبات و الاختلاسات التي يتوصل إليها المحققون عن طريق البحث و التحقيق في المحاسبة لا ينبغي إعادة النظر فيها بصفة عامة إذ ليس من الضرورة فحص كل قيود المحاسبة لسنوات المعينة بالتحقيق و من أهدافها أيضا محاولة وضع ضوابط و الإجراءات دون الوقوع في هذه الأخطاء ".[1]

و أما اكتشاف العيوب التي لها تأثير من الناحية الجبائية أو البحث عن الخطأ أو الغش الذي يفقد المحاسبة شرعيتها الخاصة. من اجل ذلك يجب على المحقق إن يكون له روح المبادرة و التأقلم مع مختلف الحالات المفحوصة، يجب على المحقق في مدة زمنية قصيرة إن يجمع ملاحظات عامة و التي على أساسها يستخلص النتائج و كذلك إن يوسع من خياله و يطرح الأسئلة التالية على الخاضع للضريبة:

- ✓ ما هو موضوع النشاط؟
- ✓ كيف و بأي طريقة يمارس نشاطه؟
- ✓ ما هي ثرواته؟
- ✓ من يمسك محاسبته؟
- ✓ هل هناك إمكانيات الشراء أو البيع بدون فاتورة؟

[1] – دليل المراجعة المحاسبية مديرية العامة للضرائب، **مديرية الأبحاث و المراجعات**، إصدار 2001، ص13

مفهوم ومجال المراجعة المحاسبية:

إن المراقبة الجبائية المنحصرة في المراقبة المحاسبية لا تسمح إلا بتبيان أرقام الأعمال أو الأرباح المنسية أو الناقصة، إن مجال عمليات المراقبة ليست لمجموع المبيعات الخاضعة للتحقيق المحاسبي و عليه فان طبيعة و أهمية أشغال التحقيق تخضع إلى مجموعة مقاييس مذكورة على سبيل الحصر .

- ✓ النظام الجبائي المطبق (الاقتطاع من المصدر، النظام العام)
- ✓ حجم رقم الأعمال و المداخيل المهنية
- ✓ الشكل القانوني(شخص طبيعي، شخص معنوي، مؤسسة)
- ✓ التوجيهات الخاصة المقدمة خلال برمجة عمليات التحقيق.

إن طبيعة و أهمية النقائص و العيوب المستخرجة من دراسة الملف الجبائي المحاسبي أما أن يكون شامل على جميع الدفاتر و الوثائق أو انتقائي أي باختيار بعض الحسابات التي لها تأثير مباشر على رقم الأعمال و النتائج أو خصوصي أي يخص ببعض العمليات كشركات الأجنبية الخاضعة لنظام الاقتطاع من المصدر.[1]

المطلب الثاني:ماهية ومهام المراجعة الجبائية

الفرع الأول: ماهية المراجعة الجبائية

تعريف المراجعة: تعددت مفاهيم المراجعة عند المنظرين و الأخصائيين فمنهم من عرفها بأنها: " المراجعة هي عملية فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية و البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و السجلات و القوائم المالية للمنشاة التي تراجع حساباتها بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة و دقة هذه البيانات، و درجة الاعتماد، و عن مدى صحة القوائم المالية، أو الحسابات الختامية التي أعدها المشروع عن نتيجة أعماله، ربح و خسارة، و عن مركزه المالي و ذلك بناءا على المعلومات و الإيضاحات المقدمة لمراجع الحسابات و طبقا لما جاء بالدفاتر و السجلات.[2]

ومنهم من يطلق عليها مصطلح تدقيق الحسابات و يعرفه بأنه: تدقيق الحسابات هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع، فحصا إنتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد

---

[1] – دليل المراجة المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص 15. 16

[2] – عبد الفتاح، **مبادئ و أسس المراجعة علما و عملا**، مكتبة شباب جامعة بيروت ،1994، ص27

عن مدى صحة القوائم المالية، عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة و مدى تطويرها لنتائج أعماله في ربح أو خسارة عن تلك الفترة"[1]

و يقصد بالمراجعة كذلك:

"فحص القوائم المالية و هي قائمة الدخل، و قائمة المركز المالي، و قائمة التدفق النقدي التي تمثل النقدية الواردة و النقدية الصادرة في نهاية السنة المالية، عمل انتقادات لأنظمة الرقابة الداخلية و السجلات و الدفاتر، و التحقق من أن بنود قائمة الدخل و المركز المالي معروضة بطريقة عادلة و صادقة، و الحصول على أدلة الإثبات الكافية و الملائمة لتبرير الرأي المحايد حول سلامة و عدالة القوائم المالية"[2].

و تعرف كذلك بأنها:

"المراجعة عبارة عن وظيفة مستقلة داخل المؤسسة مهمتها التقييم الدوري لنشاطها لحساب المديرية العامة"[3]

كما أن منظمة العمل للمحاسبة و المراجعة الفرنسية تعرف المراجعة على أنها: " مسعى أو طريق منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات، أو التقييم بغية إصدار حكم معلل و مستقل، استنادا على معايير التقييم، و تقدير مصداقية أو فعالية النظام و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم"،[4]واستنادا على هذه التعاريف يمكن صياغة التعريف التالي:

" المراجعة هي عملية فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمؤسسة، تهدف إلى تدقيق الحسابات بغرض الخروج برأي فني محايد على مدى مصداقية القوائم المالية خلال فترة زمنية محددة"

لقد عرفها "M. colin بأن « المراجعة الجبائية هي الفحص المحاسبي المطبق من طرف الإدارة الجبائية و هي عبارة عن مراقبة احترام القوانين الجبائية»

«ATI» الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة و الاستشارة عرفتها ب:« أنها تتمثل في إبداء رأي على مجموعة من الهياكل الجبائية للمؤسسة و طريقة توظيفها، و بالتالي نجد المراجعة بكل أنواعها موضوع المراجعة داخل المؤسسة »

المراجعة الجبائية تهدف إلى تحقيق العمليتين التاليتين:

---

[1] – خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية**، دار للنشر الاردن،سنة 1999، ص1

[2] – يوسف محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، ص5

[3] Jean rapfgeau,l'audit opérationnelle ED PUF, paris,1984, p

[4] Lionnel.C et GerardV, audit et contrôle interne, Aspect finananciers, ope

تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي.

التحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات و التصريحات المقدمة.[1]

و عليه نقول بأن المراجعة الجبائية هي عملية فحص انتقادي للوضعية الجبائية لإعطاء رأي عن الوضع الجبائي للمؤسسة و جعله أداة لتحسين التسيير الجبائي داخل المؤسسة، و هذا من خلال مراقبة درجة احترام القوانين الجبائية للمؤسسة.

أهمية المراجعة الجبائية:

من خلال تعريف المراجعة الجبائية تدفعنا لمعرفة مدى مساهمتها في تحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة و تحسين التسيير الجبائي داخلها.

اضافة الى ذلك أنها تسمح بتقييم الخطر الجبائي الذي يعد ضروري و مؤشر للوضعية المالية للمؤسسة و اكتشاف نقاط القوة و الضعف للمؤسسة.[2]

كما أن المراجعة الجبائية تساعد على وضع خطوط عريضة للإستراتيجية الجبائية للمؤسسة.

الفرع الثاني: مهام المراجعة الجبائية

مهام المراجعة الجبائية تأخذ عدة أشكال تختلف من حيث تطبيقها أو مجالها و تتمثل في:

مهام المراجعة الجبائية بالنسبة لشمولية دراسة الضرائب:

من مهام المراجعة الجبائية أن تقوم بدراسة وضعية المؤسسة اتجاه الضرائب الخاضعة لها لتسوية معمالاتها مع المصالح الضريبية، و تكون هذه الرقابة على نوع واحد من الضرائب أو على عدة أنواع من الضرائب بهدف تقييم وضعيتها من أجل إعطاء أو تحديد نقاط الضعف العائدة لمجال الجباية، و المؤسسة تحتاج لهذه الرقابة لضمان السير الحسن لنشاطها و أعبائها اتجاه المصالح الجبائية.

مهام المراجعة الجبائية بالنسبة لتحقيق الأهداف:

إن المراجعة الجبائية تبحث عن إمكانية تخفيف عبء التكلفة الجبائية و إمكانية تخفيض الخطر الجبائي، و هذا بمحاولة جعل النظام الجبائي متكيف مع أهداف المؤسسة، إضافة إلى إمكانية إعادة النظر في القوائم المالية بإدخال تعديلات عليها.

---

[1] A.HAMINI,L'audit comptable et finance, ED.BERTI, Algérie,2001,p172

[2] M. colin, la vérification fiscale, Ed Economisa, paris, 1985, p38

المطلب الثالث: أنواع و أشكال المراجعات

تختص المراجعة بالتحقق من البيانات المحاسبية و تحديد مدى الدقة فيها و إمكانية الاعتماد على البيانات الواردة بالتقرير أو القوائم المالية فأما " المراجع الذي يتولى عملية المراجعة فهو محاسب ذو خبرة يقوم بفحص البيانات المحاسبية حتى يتمكن من الإدلاء برأيه عن مدى إمكانية الاعتماد عليها و الكشف عن الأخطاء الواردة"[1]

زيادة على مراقبة الوثائق بصفة دورية من طرف المفتشيات المتمثلة في الفحص النقدي للتصريحات الجبائية و الملفات الجبائية، يوجد كذلك شكلان آخرين للمراجعة أكثر عمق، و من أهم أشكال المراجعات تتمثل في :

المراجعة المحاسبية العادية :

المراجعة المحاسبية العادية هي مجموعة من العمليات التي تهدف الى فحص و نقد المستندات المحاسبية للمؤسسة أو الشركة و مقارنتها ببعض المعطيات المادية بهدف مراقبة تصريحات المودعة من طرف المكلف بالضريبة و ضمان إذا اقتضى الأمر تقويمات (تعديلات) لمدة لا يمسها التقادم.[2]

إن عمليات المراقبة تجري من قبل مصالح الأبحاث و المراجعات (فرقة م. أ م) كما تجري من قبل هيئات على مستوى الولائي (م. ف. ت. ج) الاختلاف يكمن في المجال الإقليمي و حجم رقم الأعمال السنوي المحقق للمؤسسة الخاضعة للتحقيق.

المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية العامة:

هذا النوع من المراجعة جديد العهد و يمكن تطويره و تأسس في قانون المالية الذي قنن بموجب المادة131 من قانون الضرائب المباشرة و تعرف (ت. م.م و. ج) بأنه مجموعة من العمليات تختص بالبحث و التدقيق و هذا بهدف الكشف عن الفروقات ما بين المداخيل المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة و المداخيل الحقيقية الموجودة في الواقع .[3]

هذا النوع من المراجعة يهدف إلى التحقق من صحة المداخيل المصرح بها كشأن الضريبة على الدخل الاجمالي و مراقبة مدى مطابقتها مع الوضعية المالية للمكلف و كذا عناصر حياته المعيشية في إطار المادة 6 و 98 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

---

[1] – أحمد نور، **مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية و العملية**، مؤسسة الشباب الجامعية،1992،ص5

[2] دليل المراجعة المحاسبية، مرجع سبق ذكره ، ص14

[3] – مرجع سبق ذكره، ص ص14 15

و يمكن استعمال هذا النوع في أن واحد هاتين الطريقتين في بعض الحالات خصوصا عندما تكون هناك استدلالات معتبرة تثبت عن وجود غش على مستوى الوضعية الشخصية للمستغل أو الشركاء اتجاه الضرائب على المداخيل و كذا على مستوى المؤسسة أو الشركة.

المراجعة الجبائية المصوبة:

هذا النوع من المراجعة يخص التحقق من نوع معين أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، و هذا وفق المادة 20 مكرر" قانون 09-9 المؤرخ في 31 ديسمبر2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010 وفق هذا الصدد يجب على المكلف بالضريبة تقديم وثائق محاسبية على غرار الفواتير و العقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق و الضرائب و الرسوم و الإتاوات المتعلقة بالتحقيق، حيث لا يمكن أن ينتج عن هذا الفحص بأي حال فحص معمق لمجمل المحاسبة .[1]

المبحث الثاني: مدخل الى التحقيق المحاسبي

تتم الرقابة الجبائية على التصريحات الجبائية و تهدف هذه الرقابة إلى التأكد من مصداقية هذه التصريحات عن طريق أعوان إدارة الضرائب من خلال قيامهم بعملية التحقيقات

المطلب الأول: تعريف التحقيق المحاسبي

في هذا المطلب سنتطرق إلى مختلف المفاهيم التي تعرف بعملية التحقيق في المحاسبة و كذلك صلاحيات المحقق الذي يتولى هذه المهمة.

الفرع الأول: مفهوم التحقيق المحاسبي (VC)

للتحقيق المحاسبي عدة تعار يف نذكرها:

1- يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة، حيث أن يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة، يوجه كتابيا و تقبله المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.[2]

---

[1] – المادة: 20 مكرر، الفقرة الأولى، التحقيقات الجبائية في التصريحات من قانون الإجراءات الجبائية،2015

[2] – المادة 20-01، فقرة2، التحقيقات الجبائية في التصريحات، من قانون الإجراءات الجبائية لسنة2015،

2- التحقيق المحاسبي هو مجموعة العمليات التي تهدف إلى التحقيق بعين المكان في محاسبة المؤسسة، و مطابقة مؤشرات بعض المعطيات المحصلة من داخلها و خارجها، من أجل مراقبة صحة و مصداقية التصريحات المسجلة"[1]

ليس للتحقيق المحاسبي فرض المراقبة الجبائية فحسب، بل يمكن كذلك المؤسسات من الاطلاع على واجباتهم الجبائية، أثناء التحقيق المحاسبي يطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها، و التي قد ترتكب أحيانا على حسابه".[2]

كما عرف الفقيه دانيال ريشر التحقيق المحاسبي على أنه: " مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما، و مقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية تهدف مراقبة مدى سلامة و دقة التصريحات المكتتبة، و عند اقتضاء الحال فانه يمكن الالتجاء إلى الإجراءات الضرورية لتحقيق التعديلات اللازمة."[3]

من خلال التعريف يتضح لنا أن التحقيق المحاسبي يكون على مختلف الوثائق المحاسبية الممسوكة من طرف المكلفين بالضريبة سواء أن كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين تهدف إلى التأكد من صحة المعلومات المدونة في هذه الوثائق و أنها مطابقة مع المعطيات المادية المتوفرة، ثم تقديم الاقتراحات و التعديلات اللازمة لتصحيح الأخطاء المكتشفة.

الفرع الثاني: صفات و صلاحيات المحقق

أولا: صفات المحقق

بإعتباره شخص فني محترف يشترط في المحقق عنصرين أساسين هما الكفاءة و الاستقلالية، و تتمثل الكفاءة في جملة من المعارف و الخبرات في شتى الميادين و التي تزداد اتساعا مع مرور الزمن و يحصل عليها بعد تكوين نظري و ميداني.

أما الاستقلالية فتتمثل في النزاهة و الاستقامة و نضج المراجع، و تمتعه بكامل حقوقه المدنية و عدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة، كما عليه باعتباره الضامن لشرعية و صدق الحسابات

[1] - Guide de vérificateur de comptabilité/DGI Alger, Edition 20,page 14

[2] - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، منشورات 2003، ص13

[3] - Danail Richer, les procédures fécales, presses universités de France 1990, p 25

كما يوجد معايير أخرى تتعلق بالعمل الميداني مثلا وضع خطة عمل لأعمال المراجعة ، جمع الأدلة و القرائن و الإثباتات.

إن المراجع الذي يتولى عملية المراجعة هو محاسب ذو خبرة يقوم بفحص البيانات المحاسبية حتى يتمكن من الإدلاء برأيه عن مدى إمكانية الاعتماد عليها و الكشف عن الأخطاء الواردة.

المعايير المتعلقة بالشخص المراجع:

باعتباره شخص محترف و خارجي يشترط في المراجع توفر عنصريين أساسيين هما الكفاءة و الاستقلالية. و تتمثل الكفاءة في جملة من المعارف و الخبرات في شتى الميادين و التي تزداد اتساعا مع مرور الزمن، يحصل عليها بعد تكوين نظري و ميداني و النجاح في الشهادات من أعلى مستوى. أما الاستقلالية فتتمثل في النزاهةّ، و الاستقامة و النضج، و كذا تمتعه بكامل الحرية تجاه المؤسسة تحت التحقيق بحيث لا يشاركهم أعمالهم و لا تربطه بالشركة عقد العمل و لا تربطه صلة قرابة أو أي شيء من هذا القبيل.[1]

المعايير المتعلقة بالعمل الميداني:

إن توفر الكفاءة و الاستقلالية غير كافي إذ للقيام بمهمته على أحسن وجه و إعطاء الرأي صحيح حول حقيقة التصريحات عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بالأعمال و هي مقاييس يستند إليها من أجل تقييم العمل الذي يقوم به و بالتالي تحديد مسؤولياته إذ قام بما يجب في المراجعة و التحقق في التصريحات المودعة من طرف المكلف بالضريبة.[2]

غير أنه من الصعوبة بمكان وضع معايير تنطبق على مختلف المؤسسات و من هذه المعايير نذكر أنه على المراجع الميدانية و لكن ليس لهم الحق في إشراف على النقاش المتعارض.

ثانيا: صلاحيات المحقق

لابد على المحقق التمتع ببعض الصلاحيات من بينها:

1- السلطة القانونية:من صلاحيات أعوان الإدارة الضريبية مراقبة كافة الضرائب و الرسوم الخاصة بالمكلف.

2- هدف التحقيق: مهمة المحقق تتمثل في البحث عن الأخطاء و النقائص المؤثرة على الخزينة.

[1] - محمد بوتين، **المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، إصدار 2003، ص38

[2] - نفس المرجع السابق، ص ص39 40

التحقيق المحاسبي لا يعتبر مراجعة عامة و ليس بالضرورة أن يتم التحقيق في جميع التسجيلات المحاسبية المتعلقة بالدورات المحقق فيها.

على المحقق التمتع بروح المبادرة و الانسجام مع الحالات المختلفة للتحقيق، و عليه أن يجمع أكبر التسجيلات المهمة قبل انتهاء المدة حتى لا تتأخر إيرادات الخزينة.

يقوم المحقق بتحضير بعض الأسئلة الموجهة للمكلف بالضريبة منها مثلا:

- ✓ ما هو الهدف من القيام ببعض النشاط؟
- ✓ كيف يمتهن هذا النشاط و ما هي الأسئلة المستعملة فيه؟
- ✓ كيف تقدر هذه الثروة؟
- ✓ من يمسك لك المحاسبة؟
- ✓ ما هي إمكانيات البيع و الشراء بدون فاتورة؟

المطلب الثاني: الضمانات المقدمة للمكلف بالضريبة

تتمثل هذه الضمانات فيما يلي:[1]

1)الحق في الإستعانة بوكيل أو بمستشار

لكل مكلف بالضريبة الحق في الإستعانة بمستشار من إختياره، خلال القيام بعمليات التحقيق من أول تدخل إلى غاية نهاية أشغال التحقيق بعين المكان، قبل التبليغ النهائي بإعادة التقويم (إجتماع قبل التبليغ النهائي) و كذا أثناء المحادثة إذا طلب المكلف بالضريبة المحقق معه التحكيم من أول مسؤول المصلحة التي يتبع لها أعوان التحقيق.

يمكنه بالتالي مناقشة إقتراحات إعادة التقويمات، و كذا الأسئلة المتعلقة بالوقائع و القانون التي أوضح عدم توافقه مع مصلحة التحقيق أو مشاركة النقاش الحضوري و الشفوي الإختتامي لأشغال التحقيق في عين المكان (طبقا للمواد 20- 4- و 20- 5 من ق.إ.ج)

2) عدم تجديد التحقيق المحاسبي

إذا إنتهى التحقيق في المحاسبة المتعلق بفترة معينة خاص بضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم، و فيما عدا الحالات التي أستعمل فيها المكلف بالضريبة طرقا تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو

---

[1] – المديرية العامة للضرائب، **ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة**، منشور 2013، ص23

غير كاملة أثناء التحقيق، فإن الإدارة لا تستطيع القيام بتحقيق جديد في نفس الدفاتر، بخصوص نفس الضرائب و الرسوم المتعلقة بنفس المادة (المادة 20- 8 من ق.إ.ج).

تعتبر المراجعة منتهية تماما إذا تم تحديد مبالغ التقويمات بصفة نهائية مع إصدار جدول التسوية مثلا لو عبر المكلف صراحة عن قبوله نتائج التحقيق (طبقا للمادة 20-7 من ق.إ.ج) أو إمتناع عن الرد في أجل أقصاه أربعين (40) يوما.

في حالة إنعدام أعادة التقويمات ينتهي التحقيق إثر إبلاغ المكلف بوضعيته.

إذا ما مس التحقيق بعض العمليات دون الأخرى، فإن هذه الأخيرة يمكن مراجعتها في وقت آخر، شريطة إحترام مدة التقادم المنصوص عليها قانونا.

3) تحديد مدة التحقيق بعين المكان:

1-3 التحقيق المصوب في المحاسبة

لايمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق المصوب للمحاسبة في عين المكان. في الدفاتر أو الوثائق أكثر من شهرين(2). و هذا طبقا لأحكام المادة 20 مكرر 4 من ق.إ. ج) . هذه الآجال هي:

- ✓ ثلاثة (3) أشهر فيما يخص:
  - ●مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها لا يفوق 1.000.000 د.ج لكل سنة مالية محقق فيها.
  - ●كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها يتجاوز 2.000.000 د.ج لكل سنة مالية محقق فيها
- ✓ ستة (6) أشهر فيما يخص المؤسسات المذكورة أعلاه على الترتيب. إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 5.000.000 د.ج لكل سنة مالية محقق فيها بالنسبة للأولى و 10.000.000 د. ج لكل سنة مالية محقق فيها بالنسبة للثانية.

يجب أن تتعدى مدة التحقيق في عين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة (9) أشهر.

إستثناء لما سبق ذكره فإن مدة التحقيق المبينة أعلاه لا تطبق في الحالات الآتية:

- ✓ إستعمال طرق تدليسية مثبتة قانونا أو تقديم معلومات خاطئة و غير كاملة، أو عدم إستجابة المكلف لطلبات التوضيح و التبرير (طبقا للمادة 20- 5 من ق.إ. ج).

يتم تحديد مدة التحقيق في عين المكان سواء بالنسبة للتحقيق في المحاسبة أو التحقيق المصوب في المحاسبة إبتداء من تاريخ التدخل الأول للمراقبين الوارد على الإشعار بالتحقيق، إلا في حالة تمديد مقبول قانونا لهذه المدة من طرف مصلحة التحقيق.

و عليه فإن مدة التحقيق في عين المكان المبنية أعلاه تمدد بأجل ممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه، بموجب أحكام المادة 20 مكرر 1 من ق.إ.ج، للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير في حالة وجود شبهة لعمليات التحويل غير المباشرة للأرباح بمفهوم أحكام المادة141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (طبقا للمواد 20- 5 و 20 مكرر 4 من ق.إ.ج)،

4) النقاش (المناقشة) الشفوي و الحضوري:

1-4 أثناء أشغال التحقيق:

ينبغي أن يسير التحقيق في الدفاتر و الوثائق بموجب أحكام المادة 20-1 من ق.إ.ج في عين المكان "قي محل المؤسسة" إلا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة، يوجهه كتابيا و تقبله المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.

يسمح التحقيق في عين المكان لعون التحقيق، أن يستغل فرصة الحضور الدائم للمكلف بالضريبة موضوع التحقيق أو ممثله القانوني، بهدف بدء حوار و مناقشة و حضورية مستمرة خلال كل مدة التحقيق.

و بالتالي يمكنه طلب كل معلومة تكميلية أو وثيقة تبريرية ضرورية للتحقيق و هذا حسب تقدم أشغال التحقيق. ينبغي على المحقق كذلك سماع المكلف بالضريبة المحقق معه من أجل كل معلومة إضافية بغية تفعيل المناقشة الشفوية و الحضورية معه.

تحت طائلة بطلان الإجراء، يجب على العون المحقق كذلك تقديم تفسيرات شفوية مفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك و هذا قبل إنقضاء أجل الرد الممنوح له و الذي يقدر بأربعين(40) يوما من أجل تقديم ملاحظاته أو قبوله. يمكنه كذلك بعد رد المكلف بالضريبة المحقق معه سماعه إذا تبين أن سماعه مجد أو إذا طلب هذا الأخير تقسيرات تكميلية (طبقا للمادة 20-6 من ق.إ. ج)

2-4 في نهاية أشغال التحقيق:

نظرا لأهمية هذا التاريخ من أجل إستبعاد كل الشكوك، يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه بإستدعاء مكتوب توضح فيه التاريخ و الساعة بالحضور إلى إجتماع إختتام أشغال التحقيق.يمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من إختياره (طبقا للمادة 20-6 من ق.إ.ج)

5) الطعن القبل نزاعي " الحق قي طلب التحكيم":

يعد الحق في طلب التحكيم ضمانا إضافيا ممنوحا للمكلف بالضريبة المحقق معه الذي يمكنه طلب الإستفادة منه في إطار الإجابة على التبليغ الأولي لنتائج التحقيق و هذا من أجل مناقشة أي سؤال متعلق بالوقائع و القانون.

و عليه فإنه ينبغي تحت طائلة بطلان إجراء التحقيق و إعادة التقويم تبليغ المكلف بالضريبة في إطار إشعار إعادة التقويم بأنه لديه إمكانية الطلب قي رده التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون ، حسب الحالة، من مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب للولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس مصالح التدقيق و المراجعات (طبقا للمادة 20-6 من ق.إ.ج).

يؤدي التحكيم المطلوب إلى عقد إجتماع عمل على مستوى الإدارة، و هذا بعد دراسة رد المكلف بالضريبة المحقق معه، بحضور هذا الأخير أو ممثله القانوني من أجل مناقشة الأسئلة التي أوضح فيها عدم توافقه مع مصلحة التحقيق.

يتم أخيرا تحرير محضر تؤشر فيه كل الآراء المقدمة من مختلف المتدخلين و كذا القرار النهائي المتخذ و تحت رعاية مسؤول مختص.

6- المحرر الجبائي:

طبقا لأحكام المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 12- 334 المؤرخ في 2012/09/08 يعتبر المحرر الجبائي قرارا قطعيا إتخذته الإدارة الجبائية التي لجأ إليها المكلف بالضريبة حسن النية التابع لإختصاص مديرية كبريات المؤسسات، في إنتظار التعميم التدريجي لهذا الإجراء.

إذ يشكل هذا المحرر ردا واضحا و نهائيا على طلب االمكلف بالضريبة الذي يريد معرفة الأحكام الجبائية المطبق في وضعية ما بالنظر إلى التشريع الجبائي المعمول به.

و عليه ، إذا إتخذت الإدارة الجبائية قرارا قطعيا بخصوص وضعية متعلقة بواقعة ما من ناحية التشريع الجبائي المعمول به، لا يمكنها أن تجري أي زيادة في الإخضاع الضريبي السابق إذا كان سبب الزيادة المتمم من طرف الإدارة يعود إلى تباين في تقدير هذه الوضعية (طبقا للمادة 174 مكرر من ق.إ.ج).

و يطبق هذا الضمان عندما:

- ✓ تبلغ الإدارة بموجب رسالة مكتوبة واضحة و تامة من طرف المكلف بالضريبة حسن النية.
- ✓ تكون الإدارة قد إتخذت قرارا قطعيا فيما يخص وضعية بالرجوع لنص جبائي في أجل أربعة (4) أشهر أو لم ترد في هذا الأجل.
- ✓ يكون إتخاذ القرار سابقا لتاريخ إنتهاء أجل التصريح الذي يتوفر لدى المكلف بالضريبة أو في غياب الإلتزام بالتصريح السابق لتاريخ تحصيل الضرائب التي تماثل التصفية التلقائية بالضريبة.

يجيب المحرر الجبائي إذا على مبدأ الحماية القانونية و الذي يفترض الإبلاغ الدقيق من طرف الإدارة للقواعد العامة أو الخاصة التي تكون في وقت ما الإطار القانوني للإدارة الذي تمارس فيه صلاحياتها. ومن ثم، فإن المحرر الجبائي لا يمنح الإدارة الجبائية سلطة أو حق مخالفة القانون و لكن يجعل تفسيراتها قانونيا واجبة النفاذ.

ملاحظة:

إذا أثبت المكلف بالضريبة أنه إلتزم بحسن النية بتأويل نص جبائي كان معترف به لدى الإدارة المركزية، سواء عن طريق إجراء ذو طابع عام أو يتعلق به شخصيا، فإنه لا يعاد تقويم وعاءه الضريبي.

7- حالة الخاضعين للضريبة تحت النظام الخاص:

تخضع هذه الفئة من المكلفين بالضريبة لالتزامات محاسبية مخفضة. فحص وثائقهم المحاسبية بغية التحقق من مدى صحة المعلومات أو الوثائق المقدمة و التي أعتمدت لفرض الضريبة: يعد مراقبة في المحاسبة. الضمانات المبنية آنفا المتعلقة بالأشخاص المتابعين حسب النظام الحقيقي تتعدى إلى التدخلات في عين المكان، لدى المكلفين بالضرائب التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة (الربح التجاري و الصناعي، الرسم على القيمة المضافة...إلخ) و النظام المبسط.

المطلب الثالث:مجريات التحقيق المحاسبي

في هذا المطلب سنتطرق إلى كيفية التحضير لمراقبة المحاسبة و فحص المحاسبة من حيث الشكل و المضمون

الفرع الأول: التحضير لمراقبة المحاسبة

إن عدم التزام المحققين بإجراءات الرقابة الجبائية، يجعلها تحت طائلة البطلان ، لذلك يستوجب على المحققين إتباع الإجراءات التي ينص عليها التشريع الجبائي.

أ- برمجة مراقبة المحاسبة

إن برمجة المكلفين سيخضعون لعمليات مراقبة المحاسبة يخضع إلى قواعد إجرائية و إلى معايير انتقاء محددة من قبل الإدارة المركزية، و إعداد هذه البرامج و متابعة تنفيذها تتم من قبل المديريات الجهوية للضرائب و المصالح المركزية للمديرية العامة للضرائب

أ-1 إجراءات إعداد برنامج مراقبة المحاسبة

إن إعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل مراقبة تتم من قبل المديرية الولائية للضرائب التي لها علاقة مباشرة بالمكلفين، حيث يكلف رؤساء المتفشيات كل نهاية سنة بإرسال اقتراحات إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الولائية، و يقوم المدير الولائي للضرائب المعين بالتشاور معها، و يحدد القائمة النهائية بالأخذ بعين الاعتبار معايير الانتقاء و توجهات المصالح المركزية، و من ناحية أخرى الإمكانيات المتوفرة.

و بعد فحص و تحليل مختلف اقتراحات التسجيل في برنامج مراقبة المحاسبة أو المراقبة المعمقة، تقوم بعد ذلك الادارة المركزية (مديرية الأبحاث و المراجعات) بتحديد البرنامج النهائي السنوي الذي سينفذ من قبل المصالح المكلفة بالرقابة، و كما يمكن للإدارة المركزية أن تطلب في أي لحظة تسجيل مكلف ما بمراقبة المحاسبة أو مراقبة معمقة للوضعية الشخصية خارج البرنامج، بناءا على معطيات أو بيانات خاصة في حوزتها أو مرسلة إلى المصالح المعينة.[1]

أ-2 معايير انتقاء المكلفين

إن عملية انتقاء المكلفين الذين سيخضعون لعملية الرقابة لا يتم وفق معايير محددة لكن تتعلق عموما بحالات بحالات ظرفية، و على كل حال توجد عدة معايير يمكن أن تتبع من أجل إعداد برامج المراقبة، و نقصد بها:[2]

[1] - عوادي مصطفى و زين يونس، **الرقابة الجبائية**، مكتبة بن عوس، السعيد الوادي، سنة2011، ط2، ص48

[2] - مرجع نفسه، ص48

✓ الأنشطة التي يمكن أن تنطوي على عمليات غش كبيرة أو فرص غش مرتفعة (المهن الحرة، مؤدي الخدمات، نشاطات البيع بالجملة....الخ)،

✓ الأنشطة المحتكرة و غير تنافسية مع السلع المستوردة،

✓ تقسيم جغرافي متوازن من أجل أن يسمح بتغطية أقاليم الولاية،

✓ تقسيم عادل يمس مجمل الأنشطة و المهن،

✓ ملفات جبائية للمكلفين تحتوي على أخطاء و حالات نسيان خطيرة مكتشفة عند الرقابة في المكتب، و لكن لم تفهم بشكل مناسب إلا بإجراء مراقبة في عين المكان

ب- التحضير لإجراء المراقبة

يقوم المحقق بمنح أجل للمكلف من أجل السماح له بتحضير محاسبته، و في المقابل يقوم في مكتبه ببعض الأعمال التمهيدية لإجراء مراقبة المحاسبة و هي:[1]

✓ دراسة الملف الجبائي للمكلف الخاضع للضريبة،

✓ دراسة الوثائق التقنية لنشاط المكلف

ب-1 سحب و فحص الملفات الجبائية

حيث يقوم المحقق في كل عملية بمراقبة المحاسبة بفحص ما يلي:

✓ الملف الجبائي المفتوح باسم المؤسسة بخصوص الرسم على رقم الأعمال و الرسم على النشاط المهني، و أرباح الصناعية و التجارية أو أرباح المهن غير التجارية

✓ الملف الشخصي (IRG) للمستغل أو الشركاء أو السيرين الأساسيين في الشركات

ب-1-1 الضرائب المباشرة

في المقام الأول يقوم المحقق بمراقبة تواريخ إيداع التصريحات، و فحص التصريحات الجبائية السنوية و في حالة إيداع متأخر للتصريحات المكتتبة عليهّ أن يأخذها بعين الاعتبار و تواجه المحقق ثلاث حالات هي:

✓ التصريحات مودعة في الآجال المحددة قانونا و بطريقة منتظمة،

✓ التصريحات مودعة بعد الآجال المحددة قانونا و بطريقة غير منتظمة،

[1] Guide du verification de comptabilité,Minstére des finances, Direction General des inpots,Direction des recherché et verification, edition Alger, print,2001,page,29

✓ التصريحات لم تودع أصلا

و يقوم المحقق بالتأكد بناءا على كشوفات فرض الضريبة أن الضرائب و الرسوم التي يخضع لها المكلف غير متقادمة، و يمكن له التأكد من ذلك عن طريق الطلب من المكلف تقديم نسخ من الإنذارات و الجداول و التحقق من أن جميع الضرائب و الرسوم غير المتقادمة قد تمت مراقبتها، و يجب عليه أيضا أن يفحص الملف الشخصي بخصوص الضريبة على الدخل لمكلف مستغل مؤسسة فردية أو الشركاء الأساسيين في الشركات و مسيري الشركة المعينة.

إن فحص هذه الملفات في غاية الأهمية حيث يسمح بمعرفة ما يلي:

- ✓ الدخل الإجمالي المصرح به مقارنة مع الدخل الصنفي الصرح به من طرف المكلف،
- ✓ عناصر نمط المعيشة و مقارنتها مع الدخل المصرح به،
- ✓ الممتلكات العقارية المكتسبة خلال الفترة الخاضعة للمراقبة،
- ✓ القيم المنقولة و مقارنتها مع فوائد القيم المنقولة المصرح بها،
- ✓ القروض المبرمة بصفة شخصية و مقارنتها مع الفوائد المسددة و المخصوصة من النتيجة المحاسبية، و بناءا على هذه المؤشرات الملحوظة في الملف الشخصي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية، يمكن للمحقق أن يقدر درجة مصداقية التصريحات المكتتبة.

ب-1-2 الرسوم على رقم الأعمال

يقوم المحقق بتجميع كشوفات أرقام الأعمال المتعلقة بالفترة المحقق فيها، في شكل جدول يحتوي على المعلومات لكل سنة و المتعلقة بتغيرات رقم الأعمال، رقم الأعمال المعفى، كذلك الرسم على القيمة المضافة المسترجع و الرسم على القيمة المضافة المستحق .و على المحقق أن يتأكد من أن كل كشوفات أرقام الأعمال المكتتبة قد تم معاينتها فعلا كما عليه أن يقوم بمقارنتها مع تصريحات أرقام الأعمال المكتتبة بخصوص الضرائب و إذا لاحظ المحقق فرق بين الحدث المنشئ للضريبة و التحصيلات التي تمت، عليه أن يجري إعادة لأرقام الأعمال لكل سنة على حدى، و عليه أيضا أن يجري مقارنة كشوفات الربط و بطاقات المعلومات الموجودة في الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة مع معطيات المحاسبة التي قدمها.[1]

[1] Guide du vérificateur de comptabilité, op. cite, p:29-30

ب-1-3 الضريبة على الدخل الإجمالي / صنف مرتبات و أجور

يعمل المحقق على فحص التصريحات المودعة من قبل أرباب العمل و التي تسمح بما يلي:[1]

- ✓ اكتشاف المكافآت التي ليس لها الحق في الخصم و لكن تم خصمها من الأساس الخاضع للضريبة،
- ✓ القيام بالمقارنات بين الأجور المسددة و تلك الموجودة في التصريحات السنوية للأجور،
- ✓ مراقبة الضريبة على الدخل الإجمالي(أجور مرتبات)، و التأكد حول تدقيق حسابها على مجمل الأجور المسددة

ب– 2دراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني

على المحقق إن يقوم بدراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني للمكلف الخاضع للرقابة قبل البدأ في أعمال المراقبة، كنسب الربح المعيارية و كيفية تصنيع المنتوج، و الآلات المستخدمة في التصنيع، معدل ضياع المادة الأولية المسموح به أثناء عملية الإنتاج، معدل الأرباح العادية للنشاط.

ب-3 إعداد كشف مقارنة بين الميزانيات

هذه الوثيقة تحتوي على مجمل الكتابات المحاسبية المتعلقة بحسابات الميزانية لأربع سنوات غير متقادمة، و تسمح بتقدير ما يلي:

- ✓ تغيرات حسابات الميزانية،
- ✓ ظهور أو اختفاء حسابات في محاسبة المكلف،
- ✓ تزايد الإهتلاكات،
- ✓ تطور الإهتلاكات،
- ✓ حركة القروض

و فيما يخص الشركات، يعاين تغيرات الحسابات الجارية الدائنة، و عليه أن يطلب تبرير حركة هذا الحساب

ب-4 إعداد كشف مقارنة حسابات النتائج

و هي قائمة تتضمن جدول حسابات النتائج لكل السنوات الخاضعة، و اعتماد عليها يجري المحقق فحص لجدول حسابات النتائج حيث تسمح ب:

- ✓ تقييم تطور رقم الأعمال و التكاليف و نسبة الهامش الإجمالي و القيمة المضافة و الربح لكل سنة،
- ✓ مقارنة الأرباح الإجمالية و الصافية للسنوات مع أرقام الأعمال تلك السنوات،
- ✓ اكتشاف أو كشف التغيرات غير عادية لبعض بنود التكاليف و المصاريف

[1] – مصطفى عوادي ، **الرقابة الجبائية**، مرجع سبق ذكره، ص50

ب-5 الكشف المفصل للمصاريف العامة

هذا الكشف يحدد بنفس الشروط إعداد القوائم السابقة و تسمح بمتابعة التطور السنوي للتكاليف بحسب طبيعتها و التدقيق في تلك التكاليف المبالغ فيها

ب-6 قائمة مفصلة برقم الأعمال المحقق

هذه القائمة تتضمن لكل دورة محاسبية رقم الأعمال الإجمالي المصرح به، و رقم الأعمال المعفى، و رقم الأعمال الخاضع لكل ضريبة

ج- الانطلاق في عمليات الرقابة الجبائية

ج-1 إرسال إشعار بإجراء الرقابة الجبائية

إن البدأ في عمليات الرقابة الجبائية لمحاسبة المكلف لا يمكن أن يتم قبل إعلام المكلف مسبقا عن طريق إرسال إشعار بإجراء الرقابة مع وصل استلام، مرفقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف الخاضع للرقابة، و يمنح له أجلّ أدنى للتحضير (10) أيام ابتداء من استلام هذا الإشعار، هذا الأخير يجب أن يحتوي تحت طائلة بطلان الإجراءات على ما يلي:

- ✓ اسم أو المقر الاجتماعي للمكلف الخاضع للضريبة مع العنوان الصحيح،
- ✓ تاريخ و بدأ التدخل في عين المكان،
- ✓ إمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره،
- ✓ مختلف الضرائب و الرسوم المحقق فيها،
- ✓ السنوات المعينة، و تعني بها السنوات غير المتقادمة التي تذكر حتى و لو وجود عجز منقول، و بالنسبة للدورة المتقادمة التي احتوت على عجز يمكن أن يحقق فيها كذلك

و يجب أن يحتوي إشعار بإجراء الرقابة على العنوان كاملا و ختم المصلحة التي تباشره و يجب أن يكون ممضيا من قبل المحقق و رئيس مجموعة التحقيق بذكر أسمائهم و ألقابهم و رتبهم.[1]

[1] Guide du vérificateur de comptabilité, op cite, p:35

ج-2 الرقابة المفاجئة

أتاح القانون الجبائي للمحقق أن يجري مراقبة مفاجئة لمعاينة العناصر المادية للمكلف، و حالة الوثائق المحاسبية، دون أن يجري فحص نقدي لهذه الأخيرة، و تبقى هذه الرقابة وسيلة استثنائية لمكافحة الغش الضريبي و يحرر المحقق محضر نهاية عمليات المراقبة المادية و يمنح للمكلف أو مثله.[1]

ج-3 التدخل في عين المكان

إن أول لقاء مع المكلف يسمح بخلق نوع من الثقة المتبادلة، " هذه المحادثة في غاية الأهمية لأنها تسمح بإقامة فكرة حول المكلف و إقامة العديد من الملاحظات و الاستنتاجات.[2]

و هذا اللقاء الأول يتمثل في إجراء محادثات مع مسيري المؤسسة الخاضعة للرقابة أو المكلف التي تتضمن حول التنظيم العام للمؤسسة ووسائلها، موضوعها بدقة، مكانتها في السوق، شروط الاستغلال الموضوعة، زيارة المصانع و المحلات التي تسمح للمحقق بجمع المعطيات التي تستعمل في فحص المحاسبة (متابعة الإنتاج، الاستثمارات، تقنيات التصنيع.....الخ)، و خلال زيارة المحلات، على المحقق أن يضع مجموعة من التساؤلات لمعرفة:[3]

- ✓ الإطار القانوني للمؤسسة،
- ✓ كشوفات الربط الداخلية (سجل الإنتاج، وجود محاسبة مواد)،
- ✓ الاستثمارات الحالية ووسائل الإنتاج،
- ✓ المحلات المسجلة في أصول الميزانية، هل هي مؤجرة أو مملوكة؟
- ✓ الروابط الموجودة بين القطاعات الداخلية في المؤسسة، و مع الهيئات الأخرى أو الشركات،
- ✓ توضيحات متعلقة بتفصيل المخطط المحاسبي الوطني و الإجراءات المستعملة في المؤسسة

---

[1]Guide du vérificateur de comptabilité, op cite, p:36

[2] Colin Philip, la vérification fiscale, édition économisa, paris,2000,P:40

[3] Guide du vérificateur de comptabilité, op cite, p:37

الفرع الثاني: فحص المحاسبة من حيث الشكل و المضمون

أولا: فحص المحاسبة من حيث الشكل

قبل الشروع في فحص المحاسبة من حيث الشكل، يقوم العون المحقق بمراقبة الحالة العامة للسجلات المحاسبية و يتأكد من أنها ممسوكة يوميا و مدعمة بالوثائق التبريرية الضرورية. تعتمد على بعض المؤشرات منها:[1]

- ✓ تاريخ توقيع القاضي على الدفاتر الإجبارية،
- ✓ تاريخ شراء الدفاتر الممسوكة و هيئتها (حالتها)

و على المحقق أن يتأكد من :

1-وجود محاسبة كاملة و منتظمة

لكي تكون المحاسبة كاملة و منتظمة، يجب أن تحتوي على مجمل الدفاتر و الوثائق الإلزامية المبنية في القانون التجاري في المادتين 9 و 10 و تمسك حسب التنظيم رقم 75-35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 الذي ينص على المخطط الوطني و القرار المؤرخ في 23 جوان 1975 المتضمن لشروط و كيفيات تطبيقه.[2]

1-1 الدفاتر و الوثائق الاجبارية المنصوص عليها في القانون التجاري

حسب القانون التجاري، يجب تسجيل تدفقات المؤسسة في الدفاتر الإجبارية المنصوص عليها في المواد 9 و 10، بالاعتماد على الوثائق التبريرية، نظرا لأهيتها خلال عملية التحقيقّ، كما يجب أن تحفظ هذه الوثائق و الدفاتر لمدة 10 سنوات، و إظهارها عند الطلب المحققيين ،[3]و تتمثل في:

1-1-1 الدفاتر الاجبارية

"يعد دفتر اليومية و دفتر الجرد اجباريان، ويجب على المؤسسة مسكها بتسلسل زمني دون بياض أو شطب أو تغيرات، أو تسجيل على الهامش". كما يجب أن يرقمها و يصادق عليها من طرف قاضي المحكمة في قسم التجاري. " الدفتر الممضي شرعا بين وجود الدفاتر الاجبارية و تمنحه تاريخا أكيدا و ثابتا." اذا كانت المحاسبة ممسوكة بأنظمة الاعلام الالي، وجب نقلها على الدفاتر المحاسبية.[4]

---

[1] عباس عبد الرزاق، **التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي**، دار الهدى، الجزائر، 2011، ص112

[2] – لابد لزرق، **ظاهرة التهرب الضريبي و انعكساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر**، مذكرة لنيل شهادة الماجستيرفي العلوم الاقتصادية، تخصص مالية، تيارت،2011،ص112

[3] – عباس عبد الرزاق، **التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي**، مرجع سبق ذكره، ص213

[4] – القرار الرسمي و كيفيات تطليق المخطط الوطني المحاسبي، رقم 14 المؤرخ في 23- 03- 1976، المادة14

" الا أنه و على غرار ما تم ذكره فانه ليس للدفاتر الاجبارية شكلا محددا بل تأخذ شكل سجل مغلق و ملصق وفق لتقنيات التغليف".[1]

أ–دفتر اليومية

هو سجل كتابات للمعطيات المحاسبية، و قيود التدفقات المسجلة في التسلسل زمني، حيث لكل قيد تاريخ، حسب دائن أو آخر مدين مجاميع كل حساب و كذا شرح العمليات.

ويسمى أيضا باليومية العامة، يقيد فيه يوميا مختلف عمليات المؤسسة أو على الأقل شهريا.

ب–دفتر الجرد

حسب المادة 10 من القانون التجاري، يسجل في دفتر الجرد عمليات الجرد التي تتمثل في إحصائيات دقيقة لعناصر أصول و خصوم المؤسسة، فهو إذن سجل يرحل إليه حسابات الميزانية و حسابات النتائج.[2]

2-1-1 الوثائق التبريرية

و يقصد بها الدفاتر أو السجلات، الوثائق أو المستندات التي يمارس عليها حق الاطلاع و المراقبة من طرف الإدارة الجبائية، و التي يجب أن تحفظ لمدة 10 سنوات انطلاقا من تاريخ آخر عملية مقيدة في الدفاتر و الوثائق، و لهذه الوثائق بعض الخصائص الإجبارية، كما هو الحال خصما للفواتير و التي يجب أن تشمل بصفة عامة التاريخ، طبيعة العمليات و مقدارها بالقيمة و الكمية. و تنقسم هذه الوثائق إلى:

2- المحاسبة يجب أن تكون متسلسلة و صحيحة

و نقصد بهذا أن المحقق يجب أن يتأكد أن المحاسبة تحتوي على مؤشرات متسلسلة و صحيحة، بحيث يتم فحص ميزان المراجعة أو مجموع الجانب المدين أو الدائن لليومية العامة و الذي يجب أن يكون مساويا لمجموع الجانب المدين أو الجانب الدائن لدفتر الأستاذ، هذا التساوي يتم ملاحظته بناءا على ميزان المراجعة قبل الجرد و ميزان المراجعة بعد الجرد، و على المحقق أن يتأكد من التجانس بين مجاميع ميزان المراجعة و اليومية العامة من جهة، و تجانس ميزان المراجعة مع دفتر الأستاذ من جهة أخرى، و هذا ما يعطي نوعا من المصداقية لعمليات نقل قيود اليومية العامة إلى دفتر الأستاذ، و في حالة عدم تساوي موازين المراجعة، على المحقق أن يستدعي المحاسب

[1]– عباس عبد الرزاق، **التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي**، مرجع سبق ذكره، ص113

[2] – المادة 11 من قانون التجاري

للبحث في أصل الاختلال، لكن عندما يتبين أنها بشكل واضح ممارسات تدليسية، يمكن له أن يرفض المحاسبة، كما أن فحص حساب الصندوق مطلوب حيث أن وجود رصيد دائن يعد سببا لعدم دقة المحاسبة.[1]

3-المحاسبة يجب أن تكون مقنعة

تكون المحاسبة مقنعة إلا إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات و الوثائق الثبوتية، حيث عل المكلف أن يبرر الكتابات المحاسبية عن طريق تقديم وثائق اسمية حقيقية ووثائق الجرد للمواد و المنتجات الموجودة في المخزن، و هذا شرط لصحة المحاسبة، حيث تبرر المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد، و التي يجب أن تكون مدعومة بوثائق، وتبريرات كأصل الفاتورة، وصولات الصندوق، وصولات الاستلام، سجل الأجر... إلى غير ذلك.

إضافة إلى ذلك، فان المحاسبة التي ترفق بجرد البضائع ة السلع أو أشغال جارية لا يمكن أن تعتبر كاملة و مقنعة، ز كذلك المبيعات يجب أن تكون مفوترة، و أي عيب في هذه الوثائق يجرد المحاسبة من صفة الإقناع و يمكن أن ترفض المحاسبة بسبب ذلك.[2]

ثانيا: فحص المحاسبة من حيث المضمون

هذا الفحص يهدف إلى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية، أي المشتريات، المخزونات،و أشغال قيد التنفيذ، و المبيعات من ناحية، و مراجعة الحسابات الرئيسية للميزانية و حسابات التسيير من ناحية أخرى.[3]

1-مراقبة المعطيات و البيانات المحاسبية

تتركز مراقبة المعطيات و البيانات المحاسبية على العناصر التي لها تأثير على تكوين الربح أو القيمة المضافة، و هي المشتريات و المخزونات و الأشغال قيد التنفيذ و المبيعات.[4]

1-مراقبة المعطيات و البيانات المحاسبية

تتركز مراقبة المعطيات و المعلومات المحاسبية على العناصر التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة، و هي المشتريات و المخزونات و الأشغال قيد التنفيذ و المبيعات

[1] – مصطفى عوادي، **الرقابة الجبائية**، مرجع سبق ذكره، ص55

[2] – مصطفى عوادي، **الرقابة الجبائية**، مرجع سبق ذكره، ص56

[3] Guide du vérificateur de comptabilité, op cite, p:56

[4] – مصطفى عوادي، **الرقابة الجبائية**، مرجع سبق ذكره، ص64

1-1 مراقبة المشتريات

إن عدم الانتظام من الممكن أن يظهر عند مراقبة حساب المشتريات يمكن تصنيفه الى صنفين هما:

1-1-1 تضخيم المشتريات

يهدف تضخيم المشتريات إلى تخفيض الربح الخام و الربح الصافي، و يمكن أن يظهر تحت عدة أشكال هي:

- ✓ التسجيل المزدوج للفاتورة الأصلية و الفاتورة النسخة حيث يجب كشف هذه الفاتورة،
- ✓ تسجيل مشتريات وهمية،
- ✓ تسجيل نفس الفاتورة في يوميتين مساعدتين مختلفتين (مثلا في يومية المشتريات و يومية العمليات المختلفة).
- ✓ تسجيل في الجانب المدين لحساب مشتريات الاستثمارات المكتسبة، و الآلات و المعدات، نفقات الصيانة الشخصية لصاحب المؤسسة أو لشركاء، و يقوم بممارسة عملية تضخيم المشتريات عادة من قبل المكلف الذي لا يستطيع إخفاء رقم أعماله مثلا (مقاولي الأشغال العمومية . و المحقق يمكن أن يكتشف هذه النقائص عن طريق الفحص الدقيق)، فواتير المشتريات، وصولات الطلب، الكشوفات البنكية، و خصوصا كشوفات الربط و بطاقات المعلومات المجرات لدى الموردين، و نتائج هذه الكشوفات يجب أن تقارن مع البطاقة الفردية للمورد.

2-1-1 تخفيض المشتريات

إن عملية تخفيض المشتريات يترافق غالبا مع إخفاء مماثل للإرادات، و هذا النوع من الغش الضريبي يمكن أن يظهر تحت عدة أشكال مثل:

- ✓ نسيان التسجيل المحاسبي (فواتير الشراء)،
- ✓ مشتريات مخفية تحت شكل مصاريف عامة و مسجلة في حساب تكلفة اخر،
- ✓ أخطاء مادية عمدية (نقل خاطئ للمجاميع، إضافات خاطئة)،
- ✓ مشتريات تمت تحت تعريف و هوية خاطئين،
- ✓ مشتريات دون فواتير،
- ✓ مشتريات تمت بالتجزئة (خاصة من قبل المنتج).

و عن طريق الفحص الدقيق للفواتير يمكن أن يكتشف الغش في المشتريات المفوترة و لكن من الصعب اكتشاف اذا كانت هذه السلع مشتراة دون فواتير عن طريق فحص المحاسبة فقط، لذلك على المحقق أن يجري مراقبة للسلع الموجودة في المخزن يطلب فواتير الشراء ووصولات الاستلام أو الطلب، و كما يمكن له تقديم محاسبة

تحليلية للمواد الأولية و المنتوجات المباعة، و المحقق عندما يلاحظ مشتريات أو مبيعات بدون فواتير عليه أن يتبع ذلك على مختلف الأصعدة (الموردين و العملاء).[1]

2-أ- مراقبة الخزونات و الأشغال قيد التنفيذ

إن العناصر للمخزون هي البضاعة، المواد و اللوازم، المنتجات و الأشغال قيد التنفيذ، و أغلفة غير مسترجعة، قد تكون موضوع تلاعب المكلف، و على المحقق أن يراقبها بدقة، و يشكل دفتر الجرد الوثيقة الأساسية على الجرد المادي كشف المشتريات السنوية و كشف المبيعات المجرات من قبل المكلف خلال 04 سنوات الخاضعة للرقابة و هذه الرقابة يمكن أن تظهر نوعين من خلال:[2]

- ✓ الجرد يظهر الكميات الحقيقية للمخزون ولكنها مسعرة بقيم أقل من السعر الحقيقي (تخفيض سعر المخزون)
- ✓ الجرد لا يظهر إلا جزء من المخزونات (تخفيض كمية المخزون).

و لا يمكن أن يلاحظ المحقق أن الفترة الخاضعة للتحقيق قد شهدت خفضا لكميات و قيم المخزونات معا (تخفيض في القيم و الكميات).

و فيما يتعلق بالأشغال الجارية على المحقق أن يفحص كشوفات الوضعيات، لكل التكاليف المباشرة، قد أدرجت في المحاسبة، و مهما كانت الطرق المستعملة في التلاعب بقيم المخزونات فهي تهدف في النهاية إلى التوصل إلى تخفيض الربح الخام و الربح الصافي.[3]

أ-3 مراقبة المبيعات

إن أكثر التلاعبات المحاسبية التي يمكن أن تحدث على مستوى المبيعات هي كما يلي:[4]

- ✓ بيع بدون فواتير،
- ✓ تخفيض القيمة الحقيقية لبعض المبيعات،
- ✓ نسيان أو إغفال إيرادات متأتية من صناعة التحويل و أنشطة قطاع البناء و بيع الفضلات و المهملات،
- ✓ عدم تسجيل السلع التي أخذها التاجر أو المستغل لحاجته الخاصة.

و على المحقق اختبار الإجراء الذي يبدو له أكثر ملائمة لكل نوع من المؤسسات الخاضعة للتحقيق بحسب نشاطها.

---

[1] – مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص:65

[2] Guide de vérificateur de comptabilité, op, cit, p:62

[3] Colin Philippe, op, cit, p: 67

[4] Guide du vérificateur de comptabilité , op, cit, p:67

2- مراقبة حسابات الميزانية و حسابات التسيير

يقوم المحقق بمراقبة الحسابات الرئيسية للميزانية و جدول حسابات النتائج كما يلي:

1-2 مراقبة حسابات الميزانية

قبل مباشرة عمليات التحقيق في حسابات الميزانية، على المحقق أن يتأكد من مطابقة حسابات الميزانية مع ميزان المراجعة بعد الجرد و مع سجل في سجل الجرد و أرصدة حسابات الميزانية الموجودة في دفتر الأستاذ، و التأكد من أن النفقات مبررة بواسطة الفواتير أو أي وثيقة أخرى و المحقق يقوم بها عن طريق فحص اصول و خصوم الميزانية.

1-1-2 فحص أصول الميزانية

1-1-1-2-حسابات التثبيتات

بحسب النظام المحاسبي المالي الجديد، تتشكل التثبيتات من مجمل التثبيتات المادية و العينية و كذا التي تكون في شكل امتياز و الجاري انجازها إضافة إلى المساهمات و الحسابات الدائنة الأخرى و التثبيتات التالية، و التي تستعمل كوسيلة استغلال دائمة في المؤسسة.[1]

2-1-1-2- حسابات المخزونات و المنتوجات قيد التنفيذ

تتم مراقبة المخزونات بفحص الكميات و القيم المسجلة في سجل الجرد و مقارنته مع الجرد الحقيقي عند عملية التحقيق في عين المكان.

2-1-2- فحص خصوم الميزانية

يجب أن تولى مراقبة حسابات الخصوم اهتمام خاص من طرف المحقق، و حسابات الخصوم هي حساب الأموال الخاصة و حسابات الغير و الحسابات المالية.

1-2-1-2- حسابات الأموال الخاصة: و تتكون من:

- ✓ رأس المال، الاحتياطات و ما يماثلها،
- ✓ الترحيل من جديد،
- ✓ نتيجة السنة المالية،
- ✓ المنتوجات و الأعباء، الخصوم غير جارية،
- ✓ الإقتراضات و الديون المماثلة.

هنا على المحقق أن يركز على التعديلات التي تمس هذه الحسابات و من أجل ذلك عليه أن يطلب الوثائق التي يراها ضرورية.[2]

[1] – شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية**، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008، ص:28

[2] Guide du vérificateur de comptabilité, op.cit. p:85

2-1-2-2- حسابات الغير

و تشمل ما يلي:

- ✓ الموردين و الحسابات الملحقة،
- ✓ الزبائن،
- ✓ المستخدمون و الهيئات الاجتماعية،
- ✓ يختلف الدائنين و المدنين،
- ✓ الحسابات الانتقالية،
- ✓ الأعباء و المؤونات،
- ✓ خسائر القيمة،

على المحقق أن يتأكد من الوجود الحقيقي لهذه الديون و صحة مبالغها.[1]

2-1-2-3- الحسابات المالية

و تشتمل على ما يلي:[2]

- ✓ القيم المنقولة للتوظيف،
- ✓ البنوك و المؤسسات المالية،
- ✓ الأدوات المالية المشتقة،
- ✓ الصندوق،
- ✓ وكالات التسبيقات و الإعتمادات،
- ✓ التحويلات الداخلية،
- ✓ خسائر القيمة.

على المحقق التأكد من هذه الحسابات و ذلك باستغلال كشوفات الربط و بطاقات المعلومات الموجودة بملف المؤسسة.[3]

[1] Guide du vérificateur de comptabilité op, cite, p:85

[2] – شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص:65

[3] Guide du vérificateur de comptabilité, op, cite, p:85

2-2- مراقبة حسابات التسيير

بعد القيام بمراقبة حسابات الميزانية، على المحقق أن يراقب صحة الكتابات التي تتضمنها حسابات التسيير و النتيجة و هي كالأتي:

- ✓ التكاليف،
- ✓ الإيرادات.

2-2-1- مراقبة التكاليف

تتحمل المؤسسة خلال نشاطها تكاليف و نفقات بحسب طبيعة و أهمية مستوى النشاط و رقم الأعمال المحقق، و على المحقق أن يراقب التكاليف بصفة دقيقة من أجل الكشف عن النقائص و الأخطاء حتى يتم أخذها بعين الاعتبار عند إعادة تأسيس الضريبة.[1]

2-2-1-1- المشتريات المستهلكة

لمراقبة هذا الحساب على المحقق أن يقارن بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة مع تلك المذكورة في الفواتير من أجل ضمان صحتها و التكلفة المسجلة بها، و التي يجب أن تتساوى مع سعر الشراء بالإضافة إلى المصاريف الشراء مع تخفيض الخصومات الممنوحة مع الموردين، حيث أن مصاريف الشراء لا يجب أن تدرج في حسابات التكاليف بحسب طبيعتها بل في حسابات المخزونات.

2-2-1-2- الخدمات الخارجية

من الضروري لهذه التكاليف أن ترتبط بموضوع ونشاط المؤسسة، و على المحقق خصم هذه التكاليف في حدود السقف المحدد جبائيا. بالإضافة إلى حدوثها فعلا، و الفواتير التي تحتوي الرسم على القيمة المضافة يجب أن تسجل في المحاسبة خارج الرسم.

2-2-1-3- أعباء المستخدمين

فحص هذا الحساب يتمثل في مراقبة تطابق مبلغ المصاريف المستخدمين الموجودة في دفتر الأجور و مقارنته مع المبالغ المصرح بها في التصريحات الجبائية المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي، و بالإضافة إلى ذلك على العون المحقق أن يتأكد من أن هذه الأجور متعلقة بمستخدمين المؤسسة و ليست متعلقة بمستخدمين المؤسسة و ليست متعلقة بمستخدمين وهميين.

[1] Guide du vérificateur de comptabilité, op, cite, p:90

2-2-1-4- الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة

على المحقق أن يتأكد من أن الضرائب و الرسوم قد تم تسديدها، و أن عقوبات التأخير و الزيادات ليست مسجلة في هذا الحساب لأنها غير قابلة للخصم جبائيا.

2-2-1-5- الأعباء التشغيلية الأخرى و اللأعباء المالية

عموما تتضمن هذه الأعباء الفوائد البنكية و فوائد الحسابات الجارية و يحقق فيها اعتمادا على كشوفات الربط و بطاقات المعلومات التي أرسلتها المؤسسات المالية.

2-2-1-6- الاهتلاكات

على المحقق أن يتأكد من أن الإهتلاكات قد تم طرحها من الربح الخام. من أجل الأخذ بعين الاعتبار تناقص عناصر التثبيتات.

2-2-2- مراقبة الإيرادات

هذه المجموعة تحتوي على:[1]

2-2-2-1- المبيعات

بالنسبة لنشاطات الشراء و إعادة البيع يقوم المحقق بالتأكد من تحقق المعادلة التالية:

الكمية المباعة = المخزون الأولي+ المشتريات– المخزون النهائي

بالإضافة إلى التأكد من انتظام المشتريات و المخزونات عند إجراء عمليات التحقيق أما بالنسبة إلى المؤسسات الصناعية على المحقق التأكد من:

- ✓ انتظام تسجيل فواتير المبيعات في اليومية العامة و اليوميات المساعدة،
- ✓ تبرير كل انقطاع في سلسلة فواتير المبيعات،
- ✓ أن التسجيل المحاسبي منتظم أن التقدير صحيح.

2-2-2-2- تغيرات الإنتاج المخزن

على المحقق من مدى صحة المعلومات المتعلقة بكمية الإنتاج المخزن و هذا ما بين بداية الفترة و نهايتها.

[1] – مصطفى عوادي، **الرقابة الجبائية**، مرجع سبق ذكره، ص:72

2-2-2-3- الإنتاج المثبت

في هذا الحساب يقوم المحقق بالاطلاع على تكلفة إنتاج عناصر الأصل المعنوي و عناصر الأصل العيني المنشأة من طرف الكيان و مدى صحة التسجيلات المسبقة لها.

2-2-2-4- إعانات الاستغلال

على المحقق هنا التأكد من مبلغ إعانات الاستغلال انطلاقا من كشوفات الربط مسلمة بموجبها و الأصل الداعي لها.

2-2-2-5- المنتوجات المالية و المنتوجات التشغيلية الأخرى

هنا على المحقق التأكد من الإيرادات المتأتية عموما من عوائد الأسهم و كذلك من عمليات التنازل عن الأصول المالية و أرباح الصرف و كذا الإيرادات التي تنتج عن مبيعات الفضلات و المهملات و غيرها من العمليات و بعد التأكد من كافة الإيرادات و التكاليف لابد من تسليط الضوء على الضرائب المترتبة على المؤسسة و مدى صحة مبالغها.

المبحث الثالث: تقيم المحاسبة و إقفال إجراءات المحاسبة

بعد القيام بكل إجراءات المراقبة المعمقة و الفحص الدقيق للمحاسبة ، على المحقق أن يختتم إجراءات المراقبة و يعطي حكما على مصداقية المحاسبة حيث أنها تنتهي عند الحالات التالية:[1]

- ✓ تأكد التصريحات المودعة من طرف المكلف،
- ✓ معاينة و إكتشاف أخطاء و عدم إنتظام المكلف،

وفي كلتا الحالتين تكون الإدارة الجبائية ملزمة بتبليغ المكلف كتابيا بنتائج عملية المراقبة، و التبليغ يجب أن يحدد فيه طبيعة الوثائق المحاسبية المقدمة، و تقييم المحققين لمحاسبة المكلف يجب أن يكون مبررا و معللا من أجل السماح للمكلف بصياغة ملاحظاته أو القبول بها.

[1] Guide du vérificateur de comptabilité ,op ,cite ,p:17

المطلب الأول: التقييم العام لمحاسبة المكلف

بالإعتماد على النصوص التشريعية و التنظيمية و النظام المحاسبي المالي، القانون التجاري، القانون الجبائي، و على المحقق أن يعطي تقييمه لمحاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية و الذي يمكن أن يكون قبول أو رفض المحاسبة.

1-قبول المحاسبة:

تكون المحاسبة مقبولة إذا كانت مطابقة لأحكام النظام المحاسبي المالي و تستوفي الشروط الشكلية و الشروط الموضوعية و أن النقائص الملحوظة لا ترفع عنها صفة الإقناع، و في هذه الحالة يتم تصحيح النتائج عن طريق الإجراءات الإعتراضية.[1]

2- رفض المحاسبة:

لا يمكن رفض المحاسبة عقب التحقيق فيها، إلا إذا أثبتت الإدارة طابعها غير المقنع و ذلك عندما:[2]

يكون مسك الدفاتر و السندات المحاسبية و الوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري و للنظام المحاسبي المالي و غيرها من التشريعات و التنظيمات المعمول بها.

تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة و متكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية.[3]

في هذه الحالة لا تطبق الإجراءات الإعتراضية و أما الأسس المقترحة فتعتمد بدون أحذ بعين الإعتبار رد المكلف.

[1] – مصطفى عوادي، **الرقابة الجبائية**،مرجع سبق ذكره، ص:91

[2] – المادة 43، قسم الأجراءات الإستثنائية من **قانون الإجراءات الجبائية**، 2015، ص:22

[3] – المادة 43: قسم الإجراءات الإستثنائية من **قانون الإجراءات الجبائية**،معدلة بموجب المادتين 28 و29 من **ق. م**. لسنة 2014

المطلب الثاني: إجراءات التعديلات و العقوبات المفروضة

1- إجراءات التعديلات:

إن إجراء التعديلات يعتمد على درجة إحترام المكلف للإلتزامات الجبائية و المحاسبية، و هذه التعديلات يمكن أن تكون إعتراضية أو أحادية الجانب.

1-1 الإجراءات الإعتراضية:

و هي تتعلق بالمكلفين الذين يحترمون الإلتزامات الجبائية و المحاسبية، لذلك على الإدارة الجبائية إحترام بعض القواعد و الإلتزامات من أجل القيام بالتعديلات الضرورية، و في هذا الإطار فإن نتائج عمليات الرقابة الجبائية يجب أن تبلغ للمكلف، حتى في حال عدم وجود تعديلات، و قد يجري محادثة إعتراضية بين الطرفين حول النتائج المبلغة، و التبليغ يجب أن يوجه عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار إستلام أو تسلم للمكلف شخصيا، بيحيث أن يكون مفصلا و معللا حتى يتمكن المكلف من إرسال قبوله أو تقديم ملاحظاته، و عندما يرفض المحقق هذه الملاحظات يجب عليه أن يبلغه عن طريق مراسلة أيضا معللة و مفصلة أيضا.

و تنص المادة 20-7 من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي " في حالة القبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة محددا نهائيا، و لا يمكن للإدارة الرجوع فيه، إلا في حالة إذا كان المكلف بالضريبة قد إستعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن الإعتراض عليه عن طريق الطعن من طرف المكلف.[1]

2-1 الإجراءات الأحادية الجانب:

تقوم الإدارة الجبائية بصفة تلقائية بالإجراءات الأحادية الجانب عندما لا يلتزم المكلف بإلتزاماته المحاسبية و الجبائية، أو برفض الراقبة الجبائية و عليها أن تأخذ في الحسبان هذا الموقف، و هذا الإجراء يحرم المكلف من الحقوق المرتبطة بالإجراءات الإعتراضية، و الإجراءات الأحادية الجانب التي تباشرها الإدارة الجبائية هي كما يلي:

1-2-1 التقويم التلقائي:

إذا تعذر القيام بالمراقبة الجبائية بفعل المكلف بالضريبة أو فعل الغير، يتم فورا تقديم أسس فرض الضريبة.[2]

3-2-1 التبليغ التلقائي

و هو حق الإدارة بتصحيح بشكل أحادي الجانب تصريحات المكلف بسبب أخطاء كبيرة تبرر الرفض الكلي للمحاسبة.

---

[1]- المادة 20-7 ، التحقيق المصوب في المحاسبة من **قانون الإجراءات الجبائية** 2015، ص12

[2] – المادة 44 ، إجراء فرض الضريبة تلقائيا،من **قانون الجراءات الجبائية** ، نفس المرجع ص:28

2- العقوبات المفروضة:

عندما يكتشف المحقق ممارسات تدليسية، مخالفات، إغفالات أو أخطاء جبائية، يطبق عقوبات إتجاه المكلف الخاضع للرقابة، و يمكن أن عقوبات جبائية أو جزائية بحسب خطورة المخالفة.[1]

2-1 العقوبات الجبائية:

تختلف العفوبات الجبائية بحسب المخالفة التي إرتكبها المكلف و يمكن تلخيصها فيما يلي:

2-1-1 العقوبات لغياب التصريح:

فيما يخص الضرائب المباشرة تطبق زيادة 25% .[2]

و بالنسبة إلى عدم التصريح بالوجود تطبق غرامة 30.000 د.ج.[3]

2-1-2- عقوبات التأخير أو عدم التصريح:

إن عدم إيداع التصريح السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات يضاعف مبلغ المفروض عليه بنسبة 25% بشكل تلقائي .[4]

و إذا أودع التصريح السنوي خلال الشهرين المواليين من تاريخ إنقضاء الآجال المحددة قانونا تخفض الزيادة 25% إلى :

- ✓ 10% إذا كانت فترة التأخر لا تتجاوز الشهر،
- ✓ 20% عندما تتجاوز الشهر.[5]

و الإيداع المتأخر للتصريح بمجمل عبارة " لا شيئ" و المكتتبة من قبل المكلفين الذين يستفيدون من إعفاء أو النتائج تكون عجز تؤدي تطبيق غرامة تقدر ب:

- ✓ 2.500 د.ج عندما يكون التأخير أقل من شهر،
- ✓ 5.000 د.ج عندما يكون التأخير أكثر من شهر،
- ✓ 10.000 د.ج عندما يكون التأخير أكثر من شهرين

---

[1] - مصطفى عوادي، **الرقابة الجبائية**، مرجع سبق ذكره، ص:95

[2] - المادة 192-1- الزيادات في الضريبة و الغرامات الجبائية،من **قانون الضرائب و الرسوم المماثلة2013**

[3] - المادة 194-1- الغرامات الجبائية من **قانون الضرائب و الرسوم المماثلة**2013

[4] - المادة 192-1- الزيادات في الضريبة و الغرامات الجبائية، من **قانون الضرائب و الرسوم المماثلة**2013

[5] - المادة 322 ، وعاء الضريبة،من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة2013

2-1-3- الزيادات بسبب نقص التصريح

بناءا على نص المادة 193-1- من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، يزاد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها نسبة:[1]

- ✓ 10% إذا كان مبلغ الحقوق الممتلص منها يقل عن مبلغ 50.000د.ج أو يساويه،
- ✓ 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 د.ج و يقل عن مبلغ 200.000 د.ج أو يساويه،
- ✓ 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص يفوق 200.000 د.ج.

و تنص المادة 193-2- من نفس القانون على أن عند محاولة القيام بأعمال الغش، تطبق زيادة قدرها 100% على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من خمسة ملايين (50000.000 د.ج) أو يعادلها.[2]

و ترفع هذه الزيادة إلى 200% عندما تفوق الحقوق المتلمص منها سنويا خمسة ملايين دينار جزائري.

2-2 العقوبات الجزائية:

يمكن للإدارة الجبائية أن تباشر متابعات جزائية ضد المكلف الذي يقوم بعمليات الغش، و قد نصت على ذلك المادة 28 من قانون المالية 2003 التي ضاعفت العقوبات المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة .

" يعاقب كل من تملص أو حاول التملص بإستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له،

[1] – المادة 193-1، الزيادات بسبب نقص في التصريح، من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة،2013

[2] – المادة 193-2 الزيادات بسبب نقص في التصريح ،من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة،2013

الجدول رقم06: جدول يلخص الغرامات الجبائية و العقوبات الجنحية المفروضة على المدلسين

مبلغ الحقوق المتلمص منها	الغرامة	الحبس أو السجن المؤقت (سنة)
لا يتجاوز 100000 د.ج	من 50000 إلى 100000 د.ج	
أكثر من 100000د.ج و لا يتجاوز 300000 د.ج	من 50000 إلى 100000د.ج	الحبس من سنة إلى خمس سنوات
أكثر من 300000د.ج لا يتجاوز 1000000 د.ج	من 10000د.ج إلى300000 د.ج	الحبس من 2 سنة إلى 10 سنوات
أكثر من 1000000د.ج لا يتجاوز 3000000د.ج	من 300000إلى 100.000د.ج	السجن المؤقت من 5 إلى 10 سنوات
أكثر من 3000000 د.ج	من1000.000إلى3000.000د.ج	السجن المؤقت من 10 إلى 20 سنة

المصدر: المادة 303 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة

و نشير هنا أن الشركاء مرتكبي الجرائم و الجنح تطبق عليهم نفس العقوبات المذكورة في الجدول بموجب المادة 42- 2- من قانون العقوبات التي تنص على ما يلي:[1]

" يطبق على شركاء مرتكبي المخالفات المشار إليها في الفقرة السابقة و يعتبرون على الخصوص كشركاء الأشخاص:

- ✓ الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للإتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج،
- ✓ الذين قبضوا بإسمهم قسائم يملكها الغير.

المطلب الثالث: إعادة تأسيس فرض الضريبة و تبليغ النتائج

الفرع الأول: إعادة تأسيس فرض الضريبة

طريقة إعادة تأسيس فرض الضريبة تعتمد بشكل أساسي على طبيعة النشاط الخاضع للرقابة، و درجة إحترام النصوص التشريعية و الإلتزامات الجبائية، و مدى الإغفالات و النقائص الملحوظة، هذا الشيئ يجري المحقق إعادة تأسيس فرض الضريبة، و طرق إعادة تأسيس فرض الضريبة الأكثر إستعمالا هي:[2]

[1] - المادة 42-2- من قانون العقوبات

[2] Guide du vérificateur de comptabilité,op,cit,p:32

1-إعادة التأسيس بناءا على العناصر الكمية (المواد)

يلجأ المحقق لهذه الطريقة لسهولتها، و أغلب النشاطات تطبق عليها هذه الطريقة لكن بعض النشاطات لا تطبق عليها كالمهن الحرة، و مقاولي الأشغال العمومية... الخ، و كما أنها لا تطبق على كبريات المؤسسات و المؤسسات التي تمتلك تشكيلة متنوعة للمنتجات و المواد و متجددة بصفة دائمة.

مثلا لإعادة تأسيس حساب المواد لمؤسسة شراء و إعادة بيع لسنة واحدة يمثل كما يلي:[1]

مخزون أول مدة
(+) المشتريات
(-) مخزون آخر مدة
(-) الإستهلاكات المعاد تأسيسها
(-) الإستهلاكات المصرح بها
(-) الفرق (الخسائر أو الإغفالات)

إن نسبة الإغفالات تحسب بناءا على رقم الأعمال المصرح به من أجل تحديد التعديلات التي ستجري و تكون كما يلي: نسبة الإغفال= (مبلغ الإغفالات) / (الإستهلاكات المصرح بها) × 100

بالنسبة لإعادة تأسيس حساب مواد المؤسسة إنتاج خلال سنة واحدة فيكون كما يلي:[2]

المخزون الأولي للمواد الأولية
(+) مشتريات المادة الأولية
(-) المخزون التهائي للمواد الأولية
(=)الإستهلاكات الخام للمواد الأولية
(-) الضياع (نسبة مؤوية)
(=) الإستهلاكات الصافية للمواد الولية
(-)المخزون الأولي للمنتجات التامة محولة إلى مواد أولية
(+)المخزون النهائي للمنتجات التامة محولة إلى مواد أولية
(=)الإستهلاكات المؤسسة للمواد الأولية
(-)الإستهلاكات المصرح بها
(=)الفرق أو الإغفال

[1] - مصطفى عوادي، **الرقابة الجبائية**، مرجع سبق ذكره، ص.85

[2] - نفس المرجع ، ص86

2- إعادة تأسيس رقم الأعمال بناءا على الإرادات و الفوترة

1-2 بناءا على الإرادات

من أجل تحديد الإيرادات التي قامت بها المؤسسة الخاضعة للرقابة فعليا، يتطلب الأمر فتح حساب مالي و الذي يحتوي على مجمل الطرف المدين لحساب الصندوق و كذلك الأرصدة الدائنة لحساب البنكي للمؤسسة أو المستغل (مؤسسة فردية) بالأخذ بعين الإعتبار تسبيقات العملاء و أرصدة في بداية و نهاية السنة.

هذا الحساب يكون كما يلي:[1]

الصندوق (مجموع الطرف المدين)
(+) الحساب البنكي (الجانب المدين للحساب المحاسبي أو الجانب الدائن للحساب البنكي)
(=) مجموع (تحصيلات الدورة)
(+) تسبيقات العملاء في 31 ديسمبر
(−) تسبيقات العملاء في 31 ديسمبر
(−) رصيد ح/ عملاء في 01 جانفي
(+) رصيد ح/ عملاء في 31 ديسمبر
(=) رقم الأعمال المؤسس

حيث أن رقم الأعمال المؤسس يقارن مع رقم الأعمال المصرح به من أجل الكشف عن إغفالات أو التخفيضات محتملة

2-2 بناءا على الفوترة

تشكل الفوترة أساس فرض الضريبة خصوصا الضرائب المباشرة، و إعادة تأسيس الأسس المفوترة لاتسمح فقط بمراجعة أرصدة و تسبيقات العملاء، و كذلك التحصيلات و الفوترة المصرح بها، و إعادة تأسيس رقم الأعمال المفوتر لمؤسسة أشغال عمومية يقدم كما يلي:[2]

[1] – مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص:86

[2] – مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص:87

(+) التحصيلات المصرح بها
(−) رصيد ح/ العملاء في 01/01
(+) تسبيقات العملاء في 01/01
(+) رصيد ح/ عملاء في 12/31
(−) تسبيقات العملاء في 12/31
(=) رقم الأعمال المفوتر
(−) الفوترة المصرح بها
(=) الفرق

و هذا الفرق يمثل التحصيلات غير المصرح بها الخاضعة للرسم على القيمة المضافة

3- إعادة تأسيس رقم الأعمال بناءا على تكاليف الإنتاج

يمكن للمحقق أن يقوم بناءا على بعض التكاليف بإعادة تأسيس الإيرادات رقم الأعمال المحقق، و من بين هذه التكاليف الأجور المدفوعة للعمال، حيث تعتبر وسيلة فعالة لتحديد رقم الأعمال المحقق، و يتم ذلك عن طريق مقارنة الأجور المدفوعة برقم الأعمال المصرح به، و من ناحية أخرى بين إنتاج المؤسسة مع إستهلاكات الطاقة الكهربائية للسنوات الأربع الخاضعة للرقابة، حيث من المفروض أن يجد المحقق أسس العلاقة لكل سنة ما عدا في حالة تغير معدات الإنتاج، كما أن إستهلاكات المحروقات، يمكن أيضا أن يشكل وسيلة لإعادة تأسيس الإيرادات أو رقم الأعمال، و هذا الإجراء صالح بالأخص بالنسبة لمؤسسات نقل السلع و المسافرين.[1]

4- إعادة تأسيس رقم الأعمال بواسطة النسب

هذه الطرقة تتمثل في مقارنة العلاقات التي توجد بين بعض العناصر المكونة لسعر التكلفة بالكمية و القيمة مع المعطيات المستخرجة من المحاسبة، و يكفي لتحديد رقم الأعمال المحقق بضرب كميات المواد الأولية (بالأخذ في الحسبان المخزون الحقيقي) في سعر البيع الوحدوي، و هذه الطريقة ليست مستعملة في تجارة التجزئة، في هذا النوع من التجارة نستعمل طريقة نسب الإستغلال و التي تتمثل في مقارنة النسب المحددة بواسطة المعطيات المحاسبية مع تلك المستخرجة من الوثائق التبريرية.[2]

[1] Guide du vérificateur de comptabilité, op, cit, p:125
[2] Ipid, p:126

5- إعادة تأسيس رقم الأعمال بواسطة دراسة السعر

إن دراسة السعر تهدف إلى ضمان صحة معامل الهامش الإجمالي المصرح به من قبل المكلف، هذا المعامل يحدد بالعلاقة التالية:

المعامل = سعر البيع المتوسط المرجح للوحدة/ سعر الشراء المتوسط المرجح للوحدة

حيث: سعر البيع المتوسط المرجح للوحدة = رقم الأعمال/ الكمية المباعة

سعر الشراء المتوسط المرجح للوحدة = (مخزون أولي+ مشتريات الفترة) بالقيمة/ (مخزون أولي + مشتريات الفترة) بالكمية.

هذا المعامل يدل على وجود خلل عندما يكون أكبر من المعدل المصرح به، لكن عندما يكون الفرق كبيرا و متكررا خلال أربع سنوات الخاضعة للمراقبة الذي يمكن أن يؤدي هذا إلى رفض المحاسبة من حيث الشكل و تطبيق معامل متوسط أكبر بهدف تأسيس رقم الأعمال

6- إعادة تأسيس رقم الأعمال بواسطة مؤشرات أخرى

يمتلك المحقق عدة مؤشرات أخرى ة التي من الممكن أن يعتمدها من أجل إعادة تكوين الإيرادات أو رقم الأعمال المحقق يمكن أن نذكر هنا:

- ✓ مشتريات المشروبات الغازية و الكحولية من أجل إعادة تأسيس الإيرادات المحققة من قبل أصحاب المطاعم.
- ✓ سجل أسماء مرتادي الفنادق.

مع العلم أن كل إجراء يهدف إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال يتضمن بالموازاة رفض المحاسبة من حيث المضمون.

الفرع الثاني: تبليغ النتائج

بعد إنتهاء عمليات المراقبة، على الإدارة الجبائية أن تعلم المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة بالتعديلات المجراة عن طريق تبليغ موصى عليه مع وصل إستلام.[1]

كما يتعين على الإدارة الرد، على ملاحظات المكلف بالضريبة.[2]

[1] – المادة 42 الفقرة الأولى ،إجراءات إعادة التقييم من **قانون الإجراءات الجبائية**، 2015

[2] – المادة42: الفقرة الثانية ،إجراءات إعادة التقييم من **قانون الإجراءات الجبائية**،معدلة بموجب المادتين 40من **ق.م** لسنة 2007 و14 من **ق.م** لسنة 2013

و يجب أن يكون مفصلا بشكل كاف و معللا، و يذكر فيه أن له الحق في أن يستعين بمستشار من إختياره، و له أجل 30 يوم من أجل إرسال موافقته و صياغة ملاحظاته، كما على الإدارة الرد، على ملاحظات المكلف بالضريبة، و نشير هنا أن التبليغ يهدف إلى قطع فترة التقادم المحددة قانونا،[1]

و بعد التبليغ توجد ثلاث حالات يمكن أن تواجه المكلف:

✓ رد المكلف يرسل في الآجال القانونية بإصدار ملاحظات و التي يمكن أن تكون موضوعية و مبررة و بالتالي تقبل، أو غير مؤسسة و بالتالي ترفض، لذلك على المحقق أن يصوغ تبليغا نهائيا و يجب أن يكون معلا و مفصلا بما فيه الكفاية.

✓ الرد يرسل متأخرا و عندما تكون حجج المكلف مقبولة من الأفضل أن تصحح الأسس المبلغة من أجل إقامة بشكل ملائم جدول فرض الضريبة إضافي.

✓ غياب الرد و في هذه الحال تفهم كقبول ضمني للمكلف بالأسس المبلغة مسبقا من قبل المحقق.

بعدما يبلغ المحقق نتائج المراقبة للمكلف، سواء أجاب هذا الأخير أم لا على ما ورد في التبليغ في أجل 40 يوما، على المحقق أن يحرر تقرير عمليات التحقيق و يقوم بإصدار الجداول الإضافية.

1-التبليغ النهائي

إن التبليغ النهائي للتعديلات يكون بعد إنقضاء أجل 40 يوم، و التعديلات المجراة يجب أن تكون مبررة بشكل كافي و معللة، و لا يوجد تاريخ محدد من أجل التبليغ النهائي، و بحيث يجب أن تكون في أجل معقول.

2- تحرير تقرير عمليات التحقيق

يسمح هذا التقرير لمختلف المصالح بممارسة مهامها في أعمال الرقابة، و يحتوي عناصر تنفيذ عمليات التحقيق، و من أجل هدف التوحيد يوجد نموذج يستعمل من قبل كل المصالح المعينة بالمراقبة، و تودع نسخة من تقرير المراقبة في الملف الجبائي للمكلف، بينما ترسل نسخة أخرى إلى المديرية الجهوية للضرائب من أجل التحليل و التلخيص.

3- إصدار الجداول الإضافية

هذه الجداول الإضافية تمثل نهاية عمليات الرقابة الجبائية، حيث يتم تحديد الحقوق و العقوبات المستدركة.

[1] – المادة 112 ،الرسوم على رقم الأعمال من **قانون الإجراءات الجبائية** 2015

الخاتمة

إن من خلال هذا الفصل وصلنا إلى أن المشرع الجزائري سن جملة من القوانين التي تخص كل من المكلف بالضريبة وكذا الإدارة الجبائية بهدف تنظيم العلاقة بينهما و جعلها مقننة، لذا منح صلاحيات للأعوان المراقبين تيسيرا لأداء مهامهم و في نفس الوقت فرض على المكلف بالضريبة عدة التزامات، و لكن و بالموازاة وتفاديا لتعسف الإدارة الجبائية عمل المشرع الجزائري على حماية المكلف بمنحه جملة من ضمانات سواء المتعلقة بسير التحقيق و بإجراءات التقويم.

و أثناء استعراضنا لتنفيذ عملية التدقيق الجبائي و التحقيق المحاسبي، اتضح أنها تكون بفحص محاسبة المكلف المعني بالتحقيق شكلا و مضمونا لاكتشاف الأخطاء التي تؤدي إلى عدم التوافق مع ما هو مصرح به، و بالتالي الرفض الكلي أو الجزئي لمحاسبته و من ثم ضرورة إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة

مقدمة الفصل:

يتميز النظام الضريبي بقواعد أساسية من حيث كونه يعتمد على دراسة الضرائب المصرح بها، و في إطار هذا المكلفون بالضريبة يصرحون عن مدا خيلهم و رقم أعمالهم الذي يحققونه، لذلك من المفروض أن يكون ذو نية حسنة و أن تكتسي تصريحاتهم طابع الصراحة، لكن قد يمتنع المكلف على دفع ما عليه من الضرائب إذ المشكل المطروح مشكل إهمال المواد المتوفرة إلى حد التهرب الضريبي قد أخذ منعرجا خطير، حيث جاءت المراقبة الجبائية و التدقيق الجبائي بصحة خاصة كوسيلة من وسائل مكافحة هذه الظاهرة. و تكملة بما جاءت به الدراسة النظرية حيث قمنا بدراسة تطبيقية لربط و تعميق المفاهيم الخاصة بالموضوع، و كان ذلك على مستوى مركز الضرائب بولاية مستغانم ، وتم تقسيم هذا الفصل من الدراسة إلى: مبحثين

المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب لولاية مستغانم

المبحث الثاني: التصريحات الجبائية لدى مركز الضرائب

المبحث الثالث: نموذج عن إجراءات التدقيق الجبائي

المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب لولاية مستغانم

المطلب الأول: تعريف مركز الضرائب و بدوره الجبائي

الفرع الأول: تعريف مركز الضرائب

مركز الضرائب هو مركز تسيير موحد، يجمع تحت إشراف رئيس المركز، كل مهام التسيير و التحصيل و المراقبة و المنازعات التي تتكفل بها حاليا المفتشيات و القبضات و مديرية الضرائب الولائية، بهذا الصدد يشكل مركز الضرائب المحور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه و هم :[1]

- المؤسسات الخاضعة للنظام الضريبي.
- المهن الحرة.
- المؤسسات غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات.

الفرع الثاني: الدور الجبائي لمركز الضرائب لولاية مستغانم

يبرز دوره الجبائي أساسا من خلال المهام التي يقوم بها و هي كالتالي:[2]

1- في مجال الوعاء الضريبي:

يمسك و يسير الملفات الجبائية للشركات و غيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.

مسك و تسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي للإخضاع الضريبي بعنوان الأرباح الصناعية و التجارية و الأرباح الغير التجارية.

إصدار و معاينة و المصادقة على الجداول و قوائم التحصيلات و شهادات الإلغاء أو التخفيض.

2- في مجال التحصيل:

- التكفل بالجداول و سندات الإيرادات و تحصيل الضرائب و الرسوم و الأتاوى.
- التكفل بالعمليات المادية للدفع و التحصيل و تقدير الأموال النقدية.
- ضبط الكتابات و الحسابات و مركز تسليم القيم.

---

[1]- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مطويات مركز الضرائب، تنظيم و مهام مركز الضرائب، ص 1

[2]- نفس المرجع أعلاه، ص،ص 1،2

3–في مجال الرقابة:

– البحث عن المعلومات الجبائية و جمعها و استغلالها و مراقبة التصريحات.

– إعداد و إنجاز برامج التدخلات و المراقبة لدى الخاضعين للضريبة و تقييم نتائجها.

4_ في مجال المنازعات:

– دراسة و معالجة الشكاوي.

– متابعة المنازعات الإدارية و القضائية.

– تسديد قروض الرسم على القيمة المضافة.

5– في مجال الاستقبال و الإعلام:

– ضمان مهمة استقبال و إعلام المكلفين بالضريبة.

– التكفل بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات و تعديل قوانينها الأساسية.

– تنظيم و تسيير المواعيد.

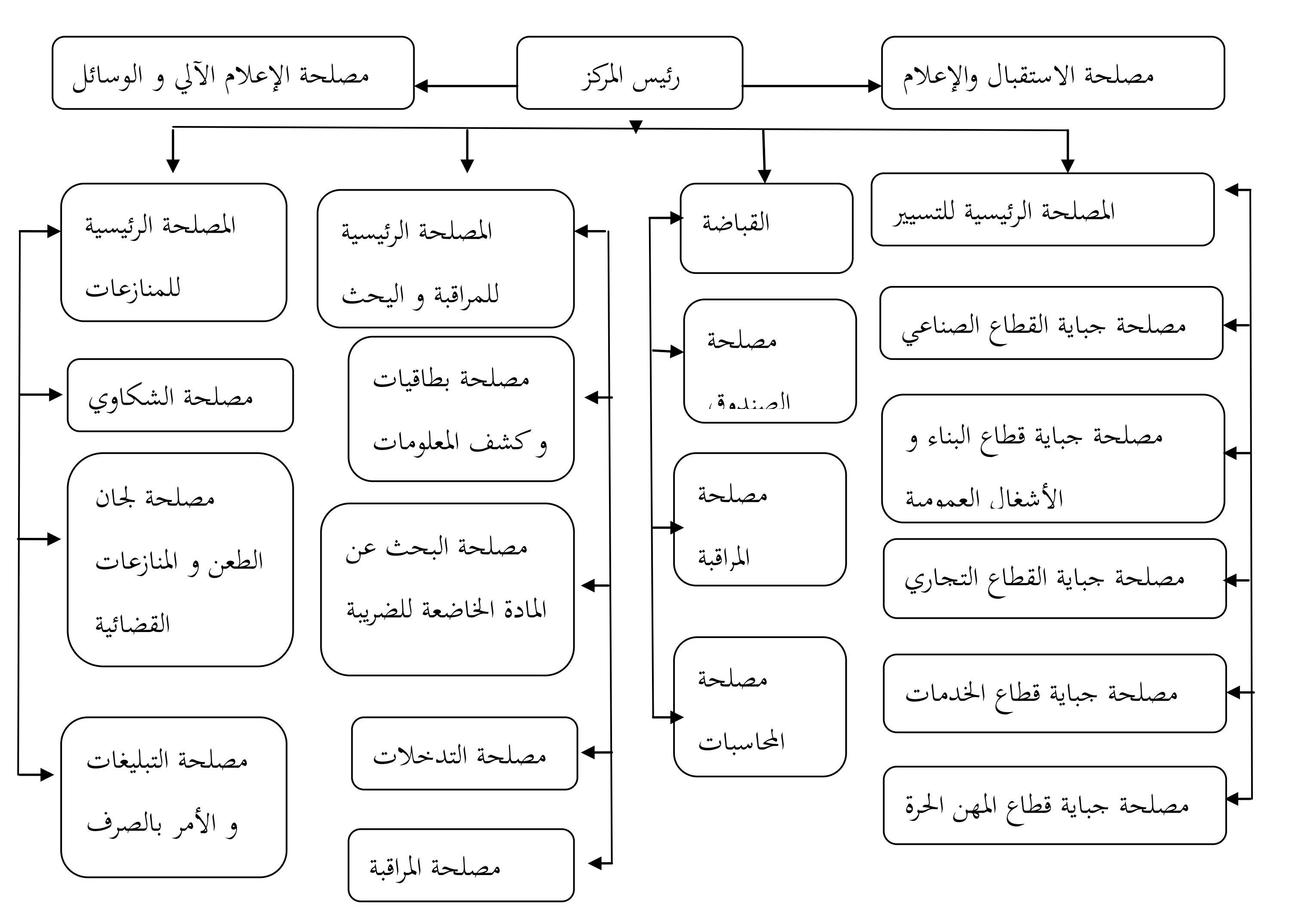
– نشر المعلومات و المطبوعات لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية مستغانم

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي

الشكل التالي يوضح ذلك:[1]

الشكل(01): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب" لولاية مستغانم



المصدر: من اعتماد الطالبة بالاعتماد على مطويات المديرية العامة للضرائب، مركز الضرائب تنظيم و مهام مركز الضرائب

[1] – ، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مركز الضرائب، مطويات تنظيم و مهام مركز الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص4

الفرع الثاني: تنظيم مركز الضرائب لولاية مستغانم

1)يسير مركز الضرائب رئيس مركز، وهو يتشكل من:

– ثلاث مصالح رئيسية (03)

أ) المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات

ب) المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث

ج) المصلحة الرئيسية للمنازعات

– مصلحتين (02)

أ) مصلحة الاستقبال و الإعلام

ب) مصلحة الإعلام الآلي و الوسائل

– القباضة (04)

2)– العوائق التي بإمكانها أن تظهر خلال العلاقة:

خلال الاستقبال،يمكن أن تشكل العلاقة بين هذا الجمهور و بين المصالح عوائق كبيرة سواء بالنسبة للأشخاص الذين يعانون صعوبات أو بالنسبة لعون الاستقبال.

2–1/ بالنسبة للأشخاص الذين يعانون من الصعوبات:

يواجه الشخص الذي يعاني صعوبات ما يلي:

– نقص في الاعتماد على الذات.

– صعوبات في الدخول.

– صعوبة في فهم وسرد الطلب (صعوبات الاتصال الشفهي والكتابي يزيد من حدة الصعوبات العادية لفهم اللّغة الإدارية).

– الخوف من السخرية.

– في بعض الأحيان الجهل بالقانون.

– الشعور بقلة الاهتمام.

2–2/بالنسبة لعون الاستقبال: يواجهون عون الاستقبال ما يلي:

– ضغط الوقت:صعوبة تخصيص الوقت الضروري لاستقبال الشخص دون إطالة مدة انتظار الأشخاص الآخرين.

– عدم التكيف مع الأماكن (صعوبة إمكانية الوصول،السرية)

– الشعور بنقص الكفاءة لتلبية الطلب (لغة الإشارات، الترجمة للأشخاص الأجانب) و الذي يمكن أن يصل إلى الشعور بأن وضعية الشخص قد تتعداه.

– الخوف من الطرف الآخر،لاسيما السلوك العدواني لبعض المكلفين بالضريبة.

3– استقبال فعال للأشخاص الذين يعانون صعوبات:

في إطار مرجعية نوعية الخدمة، و بغية تحسين استقبال المكلفين بالضريبة الذين يواجهون صعوبات، يتعين على مصالحنا تبني مسعى فعال من أجل استقبال المكلفين بالضريبة الذين يواجهون صعوبات، هذا من خلال دمج أنشطة محددة تتمثل فيما يلي:

3–1/تعزيز كفاءة عون الاستقبال:

يتعين على عون الاستقبال أن يكون قادرا على:

– التقرب من المعاق و ذلك بتنمية معرفته حول الإحساس بالأشخاص المعاقين.

– تسيير الإجهاد الذاتي، ففي وضعية الاستقبال، يكون العون تحت الضغط الذي يتوجب عليه أن يكون قادرا على التحكم في هذا الإجهاد من خلال اتخاذ وضعيات محددة (التنقل،حركات الاسترخاء، التنفس ...) و كذا التحكم في وتيرة العلاقة.

– الإصغاء بعناية، يمكن للعون إعادة النظر في موقفه و بالتالي يتحكم في الحوار.

– تكييف الأسلوب التقني المستعمل و الذي يعتبر العنصر الأكثر تحكما في العلاقة.

– جعل الحوار الشفهي جدي من خلال التحكم في الصوت و وتيرة الكلام و الأسلوب و نبرة الصوت.

– مواجهة الفترات العصبية بتطوير حسه بالتعاطف، و هذا مع تجنب الوقوع في العقبات الشخصية و الشعور بالذنب و الانفعال المفرط.

3–2/إنشاء تنظيم مناسب لهذه الفئة من الجمهور:

يجب أن تكون مصالح الاستقبال منظمة بكيفية من شأنها الدخول و إمكانية الوصول إلى مصالحنا لهذا الصنف من الجمهور، مثل:

– إعطاء الأولية للاستقبال عن بعد: الانترنت، الهاتف، المراسلات البريدية.

– تهنئة أماكن الاستقبال الشخصي من خلال تجهيز ممرات مهيأة للدخول، مصاعد و كراسي متحركة.

– توفير نظام عبور ذوي أولوية في طوابير الانتظار لهؤلاء الأشخاص.

– تكييف الطاولات و الشبابيك بعلو يناسب الكراسي المتحرك.

المطلب الثالث:مجال الاختصاص (الأشخاص و الضرائب المعنيين)

1- منهم الأشخاص التابعين لمراكز الضرائب

يتبع لمجال اختصاص مراكز الضرائب:[1]

1-1 المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الضريبي الحقيقي أو النظام المبسط، و الممارسين للعمليات التالية:

- ✓ عمليات البيع بالجملة.
- ✓ العمليات التي يقوم بها الوكلاء المعتمدين.
- ✓ موزعو محطات الوقود.
- ✓ المكلفون بالضريبة الذين يقومون بعمليات البيع لمؤسسات مستفيدة من الإعفاء المنصوص عليه في التنظيم المتعلق بالمحروقات و المؤسسات التي تستفيد من نظام الشراء بالإيفاء من الرسم.
- ✓ تجار الأملاك و ما شابههم و كذا منظموا العروض و الألعاب و التسليات بمختلف أنواعها.

2-1 الشركات غير تابعة لمديرية كبريات المؤسسات.

3-1 أعضاء المهن الحرة.

2- ما هي الضرائب و الرسوم المسيرة من طرف مراكز الضرائب؟

تتمثل مهام مراكز الضرائب في تسيير الوعاء الضريبي و تحصيل و مراقبة الضرائب و الرسوم التالية:[2]

- ✓ الضريبة على الدخل الإجمالي/ فئة الأرباح الصناعية و التجارية/ المستحقة على المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الضريبي الحقيقي أو النظام المبسط
- ✓ الضريبة على الدخل الإجمالي/ فئة الأرباح غير التجارية/ المستحقة على أعضاء المهن الحرة.
- ✓ الضريبة على الأرباح الشركات المستحقة على شركات الأموال الخاضعة للقانون العام أو شركات الأشخاص، أو شركات المساهمة بالمعنى الذي جاء في القانون التجاري و الشركات المدنية التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.
- ✓ الرسم على القيمة المضافة.
- ✓ الرسم الداخلي على الاستهلاك.
- ✓ رسم المرور على الكحول.

[1]- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب،دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب منشور 2009، ص 7

[2]- نفس المرجع أعلاه، ص،ص 7،8

- ✓ الرسم على النشاط المهني.
- ✓ الاقتطاعات من المصدر المستحقة على الأجور و المرتبات و المكافآت.
- ✓ الاقتطاعات من المصدر المستحقة على توزيع أرباح الأسهم على الشركاء.
- ✓ حقوق الطابع.

3- ما هي الضرائب و الرسوم التي تخضعون لها؟

1-3 إذا كانت مؤسسة فردية خاضعة للنظام الضريبي الحقيقي أو النظام المبسط أو أصحاب المهن الحرة فأنتم تخضعون ل:[1]

- ✓ الضريبة على الدخل الإجمالي عند تحقيق دخل يتعلق بفئة الأرباح التجارية و الصناعية **أو** فئة الأرباح غير التجارية.
- ✓ الرسم على النشاط المهني.
- ✓ الرسم على القيمة المضافة.

2-3 إذا كانت شركة غير تابعة لمديرية كبريات المؤسسات.

يرتبط نظام خضوع الضريبة بالطبيعة القانونية للشركة:[2]

أ) بالنسبة لشركات الأموال (الشركات ذات المسؤولية المحدودة، الشركات ذات الأسهم، شركات التوصية ذات أسهم...) :

- ✓ خضع الأرباح المحققة إلى الضريبة على أرباح الشركات.
- ✓ يخضع رقم الأعمال المحقق في الجزائر الى الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة.
- ✓ يخضع مداخيل المسيرين صاحبي أغلبية الحصص في الشركات ذات المسؤولية المحدودة إلى الضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح غير التجارية، حسب نظام التصريح المراقب.

ب) بالنسبة لشركات الأشخاص (شركات التضامن، شركات المساهمة، شركات التوصية البسيطة):

- ✓ يخضع شركاء هذه الشركات للضريبة على الدخل الإجمالي بصدد المداخيل الموزعة تناسبا مع حصصهم الاجتماعية، (تقييم الأرباح إجباريا وفقا للنظام الضريبي الحقيقي).
- ✓ يخضع رقم الأعمال المحقق في الجزائر للرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة.

---

[1]– وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ، دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب، نفس المرجع السابق، ص10

[2]– نفس المرجع أعلاه، ص 10

2) التسجيل في المحاسبة بطريقة غير قانونية في القيد 30 مبلغ المشتريات مع كل الرسوم (مبلغ المشتريات + الرسم على القيمة المضافة)، إذ يجب أن يدرج مبلغ الرسم على القيمة المضافة في القيد الخاص به 445.

حيث في هذه الحالة المسجلة يعتبر مبلغ الرسم على القيمة المضافة عبئا يدخل في تحديد الربح بينما هو غير ذلك لأنه رسم مسترجع.

السنة2011: الرسم على القيمة المضافة على المشتريات1078.255,00 يجب دمجه في النتيجة المحاسبية لسنة 2011

السنة2012:الرسم على القيمة المضافة على المشتريات1250.137,00 يجب دمجها في النتيجة المحاسبية لسنة 2012

3) تسجيل في المحاسبة شراء معدات مع كل الرسومTTC أي ان المبلغ المسجل يتضمن ثمن الشراء + الرسم على القيمة المضافة، حيث انه يجب ان يقيد مبلغ الرسم على القيمة المضافة قي القيد الخاص وهو 445

فاتورة رقم 20115 بتاريخ 4-10-2013

المبلغ خارج الرسم 4710.000,20

الرسم على القيمة المضافة 800700,20

المجموع= 5510.700,20 مع كل الرسوم TTC

و في هذه الحالة قد طبق الاهتلاك على مبلغ 5.510.700,20 دج عوض مبلغ 4.710.20,8 بطريقة غير قانونية و عليه فيكون تصحيح عملية الاهتلاك كما يلي:

206.651,00=12÷3× %15×5510.700,20

176.651,00=12÷3×%15×4710.700,20

29999,00 = 176.651 -206.651

هذا المبلغ 29999.80 يجب دمجه في النتيجة المحاسبية

4) قيد في النتيجة الجبائية الغرامات بطريقة غير قانونية ، إذن يجب إدراج المبالغ التالية في النتائج المحاسبية

السنة 2010: مبلغ23.561,80

السنة2012: مبلغ 12387,08

5) في سنة 2011 مبلغ مالي قدره 288.293,80 خضع للرسم على القيمة المضافة و على الرسم على النشاط المهني و لكن لم يتم قيده في حساب (411 فوترة) و عليه يجب دمج هذا المبلغ في النتيجة الجبائية لسنة 2011

6) من خلال فحص الملف الجبائي، تبين أن إدارة المصلحة المكلفة قد أغفلت إخضاع للضريبة على الدخل الإجمالي للربح المصرح به من طرف الخاضع و المقدر ب: 8.920.012,80 بالنسبة ل 2011

ملاحظة:غير أن، تخضع المداخيل المحققة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لكل من النظام المبسط و نظام التصريح المراقب، للضريبة على الدخل الإجمالي قي مكان ممارسة النشاط أو المهنة أو عند الاقتضاء في المؤسسة الرئيسية.

و يطبق نفس الأمر بالنسبة لمدا خيل الشركاء قي شركات الأشخاص و شركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري و أعضاء الشركات المدنية الخاضعة للنظامين المذكورين أعلاه.

4- من خلال مصلحة الاستقبال يوفر لكم مركز الضرائب

1-4 دخول أكثر لمصالحنا

من أجل تبسيط الدخول إلى مركز الضرائب، تخصص مصلحة الاستقبال:[1]

✓ استقبال بالمداومة: كل يوم من الساعة (09:00) إلى الساعة (11:30) و من الساعة (13:30) و من الساعة(13:30) إلى الساعة(16:00).

✓ الاستقبال الشخصي: و يسهر عليه أعوان مؤهلون يقومون بالاهتمام و الحرص على إفادتهم بمعلومات بشكل مبسط و مفهوم، توفير معلومات عن وضعية شكوى نزاعية قيد الدراسة، تنظيم المواعيد مع رئيس المركز و رؤساء المصالح الرئيسية و التوجيه لمصالح الرئيسية و التوجيه لمصالح القباضة و مكاتب المواعيد و المفتشيات أو مديريات الضرائب الولائية عند الاقتضاء.

✓ الاستقبال الهاتفي: يتكفل أعوان الاستقبال بالرد على الاستعلامات العامة عبر الهاتف (كيفية التصريح، نسبة الرسم على القيمة المضافة، أنظمة فرض الضريبة، الحقوق و الضمانات الممنوحة لكم...)

✓ الوثائق الجبائية: تسلم على مستوى كل مصلحة استقبال مطويات و نشرات لتعميم النظام الجبائي.

✓ مطبوعات و مختلف التصريحات: تسلم تصريحات سلسلة ج 50 جداول الحواصل الخ.

✓ دفتر الشكاوي: يوضع هذا الدفتر تحت تصرفكم لتدوين آرائكم و اقتراحاتكم.

[1]– وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مركزالضرائب ، مطويات تنظيم ومهام مركز الضرائب، الجزائر، 2009، ص5

2-4 استقبال عصري و منظم:

عند الاستقبال نجد:[1]

✓ الاستقبال العام: يسهر عون الاستقبال على التوجيه إلى مكاتب مركز الضرائب أو المصالح المختصة و تسليم وثائق جبائية (استمارات و مطبوعات)

✓ استقبال متخصص: توضع تحت التصرف مكاتب إعلام و إجراءات بغية الرد بصفة واضحة على الطلبات الاستعلامية التي تستلزم وقت أطول و هذا من أجل التزويد بمعلومات أوفر فيما يخص المسائل الجبائية المطروحة و منح معلومات حول إجراءات فتح الملف الجبائي لدى مركز الضرائب و حول الإجراءات المتعلقة بالتنازل و توقيف النشاط إضافة إلى التكفل بالطلبات المتعلقة بالإعفاء، الشراء و إعادة تسديد الضريبة على القيمة المضافة .

3-4 تنظيم المواعيد:

لتسهيل تنظيم المواعيد مع إطارات مصالح مركز الضرائب يتم وضع من جهة مخطط متضمن قائمة المستخدمين المكلفين بالاستقبال طوال فترة محددة و من جهة أخرى الأيام و مواقيت الاستقبال و هذا بصفة دورية يتم إرساله عن طريق المعلوماتية لمصلحة الاستقبال من أجل استخدامه للمواعيد.

و يسمح هذا التنظيم اعلاماتكم مسبقا بهوية الإطار المكلف باستقبالكم و الذي يكون تابعا للمصلحة المسيرة لمكلفكم الجبائي.[2]

4-4 الملتقيات الإعلامية:

مبادرة من رئيس المركز، يتم تنظيم ملتقيات دورية مع الجمعيات و الاتحادات المهنية التي تساهم فعليا، كوساطة لتحسين الحوار بين المكلفين بالضريبة و الإدارة الجبائية.

كما تنظم أيضا أبواب مفتوحة بغرض تقريب المكلفين من مركزهم للضرائب .[3]

---

[1]– نفس المرجع أعلاه،ص ص 6،7

[2]– وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل الخاضع للضريبة التابع لمركزالضرائب، مرجع سبق ذكره، ص6

[3]– نفس المرجع أعلاه،ص7

المبحث الثاني:التصريحات الجبائية لدى مركز الضرائب

المطلب الأول: الالتزامات الضريبية و دفع الضرائب و الرسوم

1. فيما يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات

التصريح:

يتعين على المؤسسات التابعة لمراكز الضرائب أن يكتتبوا تصريح سنوي سلسلة ج رقم(04) قبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة، يجب إيداع التصريح لدى مركز الضرائب. يحل هذا التصريح محل جدول إشعار بالدفع. يرفق التصريح السنوي بالمستندات الجبائية و الوثائق الإجبارية.[1]

التصريحي التصحيحي:

يمكن للمؤسسات ذات المجلس الذي يجب أن يبت بشأن الحسابات، اكتتاب تصريح تصحيحي على الأكثر خلال واحد و عشرين(21) يوم التي تلي انقضاء الأجل القانوني، المنصوص عليه في القانون التجاري، لانعقاد هذا المجلس. يجب أن ترفق، تحت طائلة عدم قبول التصريح، ضمن نفس الأجل، وثائق في شكلها القانوني التي تؤسس التصحيح لا سيما محضر المجلس و تقرير محافظ الحسابات.[2]

الدفع:

يجب عليكم في حالة ما إذا كانت شركتكم تخضع للضريبة على أرباح الشركات، دفع بصفة تلقائية إلى قابض مركز الضرائب ثلاث(3) تسبيقات على الحساب يعادل كل منها30% من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر سنة مالية مختتمة، أو بالربح المحقق في آخر سنة مالية مختتمة، أو بالربح المحقق لأخر فترة لفرض الضريبة.

يسوي مبلغ هذه التسبيقة على أساس نتائج آخر سنة مالية أو آخر فترة فرض الضريبة عند دفع التسبيق اللاحق.

تسدد هذه التسبيقات عن طريق تصريح حسب الآجال التالية:

- التسبيقة الأولى: من 15 فيفري إلى 15 مارس
- التسبيقة الثانية: من 15 ماي إلى 15 جوان
- التسبيقة الثالثة: من 15 أكتوبر إلى 15 نوفمبر
- متبقى التصفية: على الأكثر يوم تسليم التصريح السنوي أي 30 أفريل.

فيما يخص المؤسسات، حديثة الإنشاء، تساوي كل تسبيقة30% من الضريبة المحسوبة على الحاصل المقدرب5 %من رأسمال الاجتماعي المسخر.

[1]– نفس المرجع أعلاه، ص 23

[2]– وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص ص 23، 24

إلغاء الجداول بصدد الضريبة على أرباح الشركات:

لم تعد الشركات التابعة لمراكز الضرائب مجبرة على دفع الضريبة على أرباح الشركات عن طريق الجداول. بحيث من الآن فصاعدا تقوم بنفسها بالتصفية و التصريح و الدفع التلقائي للأقساط الوقتية الثلاث عن طريق التصريح الشهري و كذا تسديد رصيد التصفية.

2. فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي

التصريحات:

يتم اكتتاب التصريح الإجمالي بالمداخيل صنف ج رقم (01) قبل أول أفريل من السنة الموالية التي تم من خلالها تحقيق المداخيل.

يتم اكتتاب و إيداع التصريحات الخاصة بالأرباح الصناعية و التجارية ج رقم 11 ج و الأرباح الغير تجارية رقم 13 لدى قابض مركز الضرائب و ذلك قبل أول أفريل من السنة الموالية التي تم من خلالها تحقيق المداخيل.

ترفق هذه التصاريح بالمستندات الجبائية و الوثائق الإجبارية.[1]

الدفع:

ب- نظام التسبيقات على الحساب:

إذا كنتم من غير الأجراء و مقيدين في جدول السنة السابقة بمبلغ يفوق ألف و خمسمائة دينار (1.500) يتم أداء الضريبة على الدخل بدفع تسبيقتين (02) خلال الفترة من 15 فبراير إلى 15 مارس، ومن 15 ماي إلى 15 جويلية من السنة التي تلي السنة التي حققت أثناءها الأرباح أو المداخيل التي يبني عليها حساب الضريبة.

يساوي مبلغ كل تسبيق 30% من الحصص الضريبية المفروضة على المكلف بالضريبة عن طريق الجداول المتعلقة بالسنة الأخيرة التي وجبت عليه الضريبة.

يجب أداء متبقي التصفية في اليوم الأول لشهر الثالث الذي يلي تحصيل الجدول.[2]

ج- الاقتطاع من المصدر:

تخضع الرواتب التي تصرف للأجراء للضربة على الدخل الإجمالي عن طريق إجراء اقتطاع من المصدر حسب الجدول التصاعدي المنصوص عليه في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة.

[1]- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 24

[2]- نفس المرجع أعلاه، ص 25

3. فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة

1-3 النظام العام:

أ– التصريح و الدفع الشهري

اذا كنتم شخص طبيعي يمارس نشاطه ضمن فئة الأرباح الصناعية و التجارية، أو الشخص معنوي تابع لمراكز الضرائب.يجب عليكم تسليم تصريح سلسلة(ج رقم 50) ودفع الرسم على القيمة المضافة خلال العشرون(20) يوما من كل شهر، لدى مركز الضرائب الذي يوجد في دائرة اختصاصه المقر أو الإقامة.[1]

ب– التصريح و الدفع الفصلي

إذا كنتم خاضعين للضريبة حسب النظام المبسط أو التابعين لنظام التصريح المراقب و تتحصلون على أرباح غير تجارية. فانه يتعين عليكم اكتتاب تصريحاتكم و التسديد الفصلي للرسم على القيمة المضافة المستحق في العشرين(20) يوم الأولى من الشهر الذي يلي الفصل المدني.[2]

4. فيما يتعلق الرسم على النشاط المهني:

1-4- النظام العام

يتم دفع الرسم على النشاط المهني في توقيت شهري و فصلي.[3]

أ– التصريح و الدفع الشهري:

إن شخص طبيعي يمارس نشاطه ضمن فئة الأرباح الصناعية و التجارية أو شخص معنوي تابع لمراكز الضرائب، ملزمون باكتتاب تصريح شهري و دفع الرسم على النشاط المهني لدى محصل مركز الضرائب خلال العشرين(20) يوم من الشهر الموالي للشهر الذي تم خلاله تحقيق رقم الأعمال أو الإيرادات.

ب– التصريح و الدفع الفصلي:

إن الخاضعون لنظام فرض الضريبة حسب النظام المبسط أو لنظام التصريح المراقب و يتحصلون على أرباح غير تجارية فهم ملزمون بتسديد الرسم على النشاط المهني و اكتتاب التصريح خلال العشرين(20) يوما الأولى من الشهر الذي يلي الفصل المدني الذي تحقق خلاله رقم الأعمال أو الإيرادات المهنية الخام.

[1]– وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 26

[2]– نفس المرجع أعلاه، ص 26

[3]– نفس المرجع أعلاه، ص 28

5. فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي/ مرتبات و أجور:

التصريح السنوي:

يتعين على المؤسسات التي تدفع أجورا، مرتبات أو أتعاب بتقديم التصريح السنوي بالأجور سلسةج رقم29 تسلمه الإدارة الجبائية و ذلك قبل أول أفريل من كل سنة.

التصريح و الدفع الشهري:

إن شخص طبيعي خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي و يمارسه نشاطه ضمن فئة الأرباح الصناعية و التجارية أو شخص معنوي خاضع للضريبة على أرباح الشركات، فهو ملزم باكتتاب تصريح شهري و دفع الاقتطاعات من المصدر التي تخضع لها المرتبات و الأجور و المعاشات و الريوع العمرية خلال العشرين(20) يوما الأولى من الشهر التالي، لدى قابض مركز الضرائب المختص إقليميا.[1]

التصريح و الدفع الفصلي:

الأشخاص الخاضعون لنظام فرض الضريبة حسب النظام المبسط أو النظام التصريح المراقب و يتحصلون على أرباح غير تجارية، ملزمون باكتتاب تصريح فصلي و تسديد الاقتطاعات من المصدر التي تخضع لها المرتبات و الأجور و المعاشات و الريوع العمرية خلال العشرين(20) يوما من كل ثلاثي فصلي بالنسبة للثلاثي المنصرم لدى قابض مركز الضرائب المختص إقليميا.[2]

المطلب الثاني: التدقيق الجبائي للتصريحات و التحقيق في المحاسبة

لا يمكن أن تتم الرقابة الجبائية إلا من خلال إجراء قانوني صارم يتوفر بمقتضاه كل مكلف بالضريبة، مقابل واجباته الجبائية، على ضمانات هامة تحفظ له حقوقه.

– تتكفل مراكز الضرائب بتنفيذ مختلف أشكال الرقابة المبينة أدناه:[3]

- التحقيق في المستندات
- التحقيق في المحاسبة
- التحقيق المصوب.

[1] – المديرية العامة للضرائب، دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص

[2] – نفس المرجع أعلاه، ص29

[3] – نفس المرجع أعلاه ،ص30

1. التحقيق في المستندات:

تتمثل هذه الرقابة في فحص دقيق للتصريحات الجبائية من خلال استغلال الوثائق التي يتضمنها الملف الجبائي للمكلف بالضريبة(معاينات، معلومات محصل عليها) و تحليل البيانات الواردة في التصريحات الجبائية المكتتبة.

غير أن هذا التحقيق يمكن أن يدفع بالمسير في بعض الحالات، إلى طلب تقديم الوثائق المحاسبية التي من شأنها تبرير عمليات محددة.

أ- كيفية إجراء التحقيق في المستندات

يحقق المفتش في التصريحات. تقدم طلبات التوضيح و التبريرات كتابيا. كما يمكن للمفتش أيضا طلب فحص الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات أو العمليات و المعطيات موضوع التحقيق أو المراقبة.

كما يمكنه الاستماع للمعنيين عندما يتبين له أن سماعهم ضروري أو عندما يطلب تقديم توضيحات شفوية.

عندما يرفض المكلف بالضريبة الرد على طلب شفوي أو عندما يعتبر الرد على هذا الطلب رفضا بالجواب على كل أو جزء من النقاط الواجب توضيحها.

يتعين على المفتش تجديد طلبه كتابيا.

يجب أن تبين الطلبات المكتوبة، بكيفية صريحة، النقاط التي يحكم على أساسها المفتش بضرورة الحصول على توضيحات أو تبريرات و منح المكلف بالضريبة أجل يجب أن لا يقل عن ثلاثين(30) يوما من أجل تقديم جوابه

ب- تصحيح التصريحات:

يمكن للمفتش أن يصحح التصريحات لكن عليه قبل ذلك، تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي، أن يرسل إلى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به على أن يبين له بكل وضوح، بالنسبة لكل إعادة تقويم، الأسباب التي دعت إلى ذلك و مواد قانون الضرائب المطابقة لذلك. و كذا أسس الإخضاع الضريبي و حساب الضرائب المترتبة، و يقوم في نفس الوقت، بدعوة المكلف بالضريبة المعني إلى الإعلان عن موافقته أو تقديم ملاحظته في اجل ثلاثين (30) يوما. و يعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني.

يرسل الإشهار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشهار بالاستلام أو يسلم مع إشهار بالاستلام.

و يجدد المفتش، بعد انقضاء أجل الرد، أسس الإخضاع الضريبي و التي سيتم تبليغها أيضا للمكلف بالضريبة مع مراعاة مع حق المعني الاعتراض بعد إعداد جدول التسوية.

غير أنه، عندما يقدم المكلف بالضريبة، بناء على طلب من المفتش، محاسبة قانونية من حيث الشكل من شأنها تبرير النتيجة المصرح بها، فإن هذه النتيجة لا يمكن تصحيحها إلا وفق الإجراء التناقضي مثلما هو منصوص عليه أعلاه.

2. التحقيق في المحاسبة:

و يتعلق الأمر بتحقيق في عين المكان في الوثائق المحاسبية لمؤسسة أو شركة مع مقارنتها مع بعض المعطيات القانونية أو المادية، و هذا قصد مراقبة التصريحات المكتتبة من أجل البحث عن الاختلالات الداخلية و الخارجية و استنباط انعكاساتها في المجال الجبائي.

و يمس هذا الشكل من المراقبة بصفة عامة مجموع الفترة غير المتقادمة و يترتب عنه فحص منظم و منهجي للضرائب و الرسوم التي يخضع لها المكلف بالضريبة.

3. التحقيق المصوب:

هو تحقيق يسمح للأعوان المحققين بفحص محاسبة خاصة بضريبة أو عدة ضرائب و تمس كل أو جزء من الفترة غير المتقادمة أو مجموعة عمليات أو معطيات محاسبية تتعلق بفترة تقل عن سنة جبائية.

لا يمكن خلال هذا التحقيق مطالبة المكلفين بالضريبة إلا بوثائق تبريرية بسيطة مثل الفواتير و العقود و سندات الطلب أو التسليم.

المبحث الثالث: نموذج عن إجراءات التدقيق الجبائي

بعد انتقاء المكلفين الخاضعين للتحقيق من طرف مركز الضرائب تم اقتراح قائمة لأسمائهم و بعد التشاور معا حددت القائمة النهائية لهم.و التي تضمنت اسم المكلف "ب.ج" و هذا المكلف هو الذي سنتابع مجريات التحقيق المحاسبي لمؤسسته.

المطلب الأول: الدراسة التمهيدية لوضعية الشركة

1- تعريف بالمؤسسة قيد التحقيق

مؤسسة أشغال عمومية

الشكل القانوني: مؤسسة فردية

العنوان: حي عبان رمضان مستغانم

خضعت للتحقيق الجبائي و المحاسبي لسنوات 2010-2011-2012-2013

حسب طبيعة نشاط المؤسسة فهي تابعة لنظام الحقيقي و تخضع للضرائب التالية:

أ– الضرائب المباشرة:

الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الارباح التجارية و الصناعية (IRG/BIC): على مجموع الأرباح المحققة طبقا لأحكام المادة 11 و 104 من ق . ض . م. و الرسم على النشاط المهني TAP= معدل 2% على رقم الأعمال المحقق طبقا لأحكام المادة 217، 222 من ق. ض. م.

(IRG/ SALAIRE الضريبة على الاجور) = اقتطاع من مرتبات و أجور العمال، طبقا لأحكام المادة 75 من ق.ض.م

ب– الرسم على رقم الأعمال:

TVA:على مجموع رقم الأعمال المحقق طبقا لأحكام المادة 02 من قانون رسم على رقم الأعمال بمعدل 7%، و17%

2- إشعار بالتقييم

قام العون المحقق في المرحلة الأولى من التحقيق بإشعار المكلف مع منحه مهلة 10 أيام إبتداءا من تاريخ استلامه الإشعار من أجل تحضير مختلف الدفاتر و الوثائق المحاسبية المتمثلة في (الميزانية، دفاتر الجرد، الوثائق التبريرية، سجل الأجور، كشف المحاسبة)، و هذا طبقا للمواد من 1 إلى 10 من قانون التجاري الجزائري و المتعلقة بالسنوات التحقيق غير المتقادمة. حيث يتضمن هذا الإشعار ما يلي:

وفقا للتحقيق الجبائي و المحاسبي لمؤسستكم المختصة في نشاط الأشغال العمومية الكائنة مقرها بحي عبان رمضان مستغانم وفق الإشعار بالتحقيق رقم...... بمركز الضرائب مستغانم بتاريخ 20-04-2014 الخاص لسنوات 2013،2012،2011،2010، و في إطار الضمانات التي توفرها إدارة الضرائب يمكنكم الإستعانة بمستشار معين من طرفكم لمرافقتكم طيلة مدة المراقبة طبقا لنص المادة 4/20 قانون الإجراءات الجبائية،كما يمكنكم طلب تحكيم مدير الضرائب للولاية في ردكم على التقييم المقترح. طبقا لنص المادة6/31 قانون المالية 2012

المطلب الثاني: المهام الميدانية

1) دراسة الوثائق التقنية الخاصة بالمؤسسة

خلال هذه المهلة (10) أيام يقوم المحققان بسحب الملف الجبائي باسم "مؤسسة أشغال عمومية" للإطلاع عليه و دراسته على النحو التالي:

دراسة التصريحات الشهرية (G50) .

جدول رقم:07 يبين تصريحات شهرية لسنتي 2010، 2011

2010	2011
تصريحات شهرية(G50)	تصريحات شهرية (G50)
59.227.780 =CA/TAP 59.227.780 =CA/TVA	57.110.160=CA/TAP 68.908.470=CA/TVA

المصدر: ملحق رقم 01، رقم 02

جدول رقم:08 يبين تصريحات شهرية لسنتي 2012، 2013

2012	2013
تصريحات شهرية (G50)	تصريحات شهرية
15202.900 =CA/TAP 15202.900 =CA/TVA	14241.200 =CA/TAP 14.241.200 =CA/TVA

المصدر: ملحق رقم 03، رقم 04

بعد مرور 10 أيام من تاريخ وصول الإشعار انتقل المحققان إلى مؤسسة المعني " ب.ج" على أساس لقاء تعارف حيث قاما بالإطلاع على الوثائق الرسمية كالسجل التجاري، التعريفة الجمركية، طبيعة النشاط كما ألقيا نظرة على معدات الإستغلال الخاصة بالمؤسسة، عدد المستخدمين، المؤسسات المتعاملة معها و غيرها من ... الخ

فحص المحاسبة من حيث الشكل:

لقد تم ارسال الإشعار بالتحقيق بتاريخ2014/11/20 والذي يشمل التحقيق في السنوات من:2010الى2013.

وقد تم التدخل بعين المكان بعد استنفاذ الأجل القانوني الممنوح للمكلف و المحدد في الإشعار أي بتاريخ

حيث تمت مباشرة عملية التحقيق من قبل المحقق و تحت إشراف رئيس مصلحة المراقبة.

و لقد قام المحقق بدراسة محاسبة المكلف من الناحية الشكلية حيث تم الاطلاع على مختلف السجلات و الدفاتر المحاسبية القانونية المملوكة من طرفه لاسيما منها (سجل اليومية العامة، دفتر الجرد، سجل الأجور، و كذلك مختلف السجلات الأخرى المساعدة)، حيث لوحظ مطابقتها لمختلف القواعد القانونية كعدم التشطيب، عدم وجود بياض، كاملة و منتظمة و مقنعة، و مؤشرة عليها و مقيدة بكيفية تسمح لنا بمراجعة قيودها.

و بالتالي فانه لم يتم تسجيل أية ملاحظة على محاسبة المكلف من الناحية الشكلية و التي كانت مطابقة للقواعد القانونية الواردة في المواد من 9 إلى 12 من القانون التجاري.

فحص المحاسبة من حيث المضمون:

بعد انتهاء المحقق من التحقيق في شكل المحاسبة، و التي غالبا ما تكون مطابقة للقواعد القانونية، حيث يحاول جميع المكلفين بالضريبة إظهار الوجه الحسن لمحاسبتهم قصد تغليط المحقق.

اتجه المحقق إلى جوهرة عملية التحقيق و هو التحقيق في مضمون المحاسبة حيث من خلالها يتم اكتشاف مختلف الأخطاء و التلاعبات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة إن وجدت.

و عليه فقد باشر المحقق عمله و قام بفحص كل من الكشوفات المحاسبية، و كذا البيانات و الدفاتر المحاسبية و التصريحات الجبائية و كذا جميع الوثائق المتعلقة بالمحاسبة حيث مكن من وجود ثغرات و نقائص تتمثل في:

1) مراقبة فتورات الأشغال لسنة 2013 بينت عدم التسجيل في المحاسبة اقتطاع مبالغ الضمان Retenues de Garanties وعدم قيدها في الحساب 411 كما يلي:

الجدول رقم:09 يبين مراقبة فاتورات الأشغال

الفاتورة	التاريخ	المبلغ
رقم 01	24-05-2013	391.660,80مع كل الرسوم
رقم 02	23-07-2013	105.620,20نع كل الرسوم
رقم 03	24-08-2013	144.643,67مع كل الرسوم
رقم 04	24-11-2013	202.807,80مع كل الرسوم
المجموع		722.179,20مع كل الرسوم

تحديد رقم الأعمال المفوتر

جدول رقم:10 يبين رقم الأعمال المفوتر

	2010	2011	2012	2013
رقم الأعمال المصرح به	59.227.822	68.620.17 7	15.202.9 00	14.241. 227
رقم الأعمال غير المصرح	/	288.293	/	722,17 9
رقم الأعمال الخاضع	59.227.822	68.908.47 0	15.202.9 00	14.969. 406

تحديد رقم الأعمال المقبوض:E ncaisse

سنة 2010: 59.227.822

سنة2011: 68.908.470

سنة2012: 15.202.900

سنة2013: 14.241.200

حالة الرسم على القيمة المضافة:

السنة 2010: 59.227.822

السنة 2011: 68.908.470

السنة 2012: 15.202.900

السنة 2013: 14.241.200

حالة الرسم على النشاط المهني:

جدول رقم:11 يبين حالة الرسم على النشاط المهني

	2010	2011	2012	2013
رقم الأعمال الخاضع بعد التحقيق	59.22 7.822	68.908. 470	15.20 2.900	14.24 1.200
رقم الأعمال قبل التحقيق	59.22 7.822	57.110. 160	15.20 2.900	14.24 1.200
الفرق	/	11.799. 310	/	/
النسبة الرسم	%2	%2	%2	%2
الحقوق	/	235.98 6	/	/
الغرامة	/	58.996	/	/

حالة الأرباح: الأرباح تم تحديدها بتصحيح جدول النتائج كما يلي:

جدول رقم:12 يبين جدول النتائج للأرباح

	2010	2011	2012	2013
الربح المصرح به	6.061.441	8.920.012	2.029.383	1.859.904
الإدماج	/	288.293	/	722.179
مبلغ الرسم على القيمة المضافة	/	1.078.255	1.290.137	/
الإهلاك	/	/	/	29.999
الغرامات	23.561	/	12.387	/
التخفيضات	/	-235.986	/	/
الربح بعد التحقيق	**6.085.002**	**10.050.574**	**3.331.907**	**2.612.082**

تحديد الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي:

جدول رقم:13 يبين الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي

	2010	2011	2012	2013
أساس الضريبة بعد التحقيق	6.085.002	10.050.574	3.331.907	2.612.082
أساس الضريبة قبل التحقيق	4.849.153	/	1.623.507	1.859.904
الفرق	**1.235.849**	**10.050.574**	**1.708.400**	**752.178**

الحقوق الجبائية:

جدول رقم:14 يبين الحقوق الجبائية

	2010	2011	2012	2013
الحقوق	432.546	3.385.700	597.940	263.262
الغرامات	108.136	846.425	149.485	65.815
المجموع	**540.682**	**4.232.125**	**747.425**	**329.077**

حق الرد على الاشعار باعادة التقييم REPONSE DU CONTRIBUABLE:

قام المكلف بتاريخ 10-01-2015 بالرد على الاشعار باعادة التقييم و هذا في الآجال المحددة قانونا أي قبل انقضاء (40) اربعون يوما ابتداءا من تاريخ استلام الاشعار بالتقييم ، و اشار المكلف في رده فقط على عدم قانونية تطبيق غرامة 25% على الحقوق فيما يخص الضريبة على الدخل الاجمالي IRG/BIC لسنة 2011 باعتباره قد صرح بمبلغ 8920.012 في الآجال المحددة و لا يتحمل مسؤولية إغفال الإدارة لعدم جدولتها و تحصيلها للضريبة المصرح بها. كما ان الخاضع طلب اجراء التحكيم من قبل مديرة الضرائب للولاية

رد الادارة على الملاحظات المكلف Réponse de l' administration :

بعد دراسة ملاحظات المكلف واجراء التحكيم بتاريخ 10 مارس 2015 فقد تم انصاف المكلف فيما يخص الضريبة على الدخل الاجمالي بعدم تطبيق غرامة 25% على الحقوق المدرجة في التقييم الاولي و اكن تطبق فقط النسبة القانونية في حدود الفرق ما بين الضريبة المستحقة بعد التقييم و الضريبة المصرح بها والتي لم يتم تحصيلها و جدولتها وبالتالي يكون الاشعار بالتقييم النهائي notification définitive كالتالي:

تحديد رقم الأعمال المفوتر

جدول رقم:15 يبين رقم الأعمال المفوتر

	2010	2011	2012	2013
رقم الأعمال المصرح به	59.227.822	68.620.177	15.202.900	14.241.227
رقم الأعمال غير المصرح	/	288.293	/	722,179
رقم الأعمال الخاضع	59.227.822	68.908.470	15.202.900	14.969.406

تحديد رقم الأعمال المقبوضEncaissé

سنة 2010: 59.227.822

سنة2011: 68.908.470

سنة2012: 15.202.900

سنة2013: 14.241.200

حالة الرسم على القيمة المضافة:

السنة 2010: 59.227.822

السنة 2011: 68.908.470

السنة 2012: 15.202.900

السنة 2013: 14.241.200

حالة الرسم على النشاط المهني:

جدول رقم:16 يبين حالة الرسم على النشاط المهني

	2010	2011	2012	2013
رقم الأعمال الخاضع بعد التحقيق	59.227.822	68.908.470	15.202.900	14.241.200
رقم الأعمال قبل التحقيق	59.227.822	57.110.160	15.202.900	14.241.200
الفرق	/	11.799.310	/	/
النسبة الرسم	%2	%2	%2	%2
الحقوق	/	235.986	/	/
الغرامة	/	58.996	/	/

حالة الأرباح: الأرباح تم تحديدها بتصحيح جدول النتائج كما يلي:

جدول رقم:17 يبين النتائج للأرباح

	2010	2011	2012	2013
الربح المصرح به	6.061.441	8.920.012	2.029.383	1.859.904
الإدماج	/	288.293	/	722.179
مبلغ الرسم على القيمة المضافة	/	1.078.255	1.290.137	/
الإهلاك	/	/	/	29.999
الغرامات	23.561	/	12.387	/
التخفيضات	/	-235.986	/	/
الربح بعد التحقيق	**6.085.002**	**10.050.574**	**3.331.907**	**2.612.082**

تحديد الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي:

جدول رقم:18 يبين الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي

	2010	2011	2012	2013
أساس الضريبة بعد التحقيق	6085002	10.050.574	3.331.907	2.612.082
أساس الضريبة قبل التحقيق	4849153	7.136.000	1.623.507	1.859.904
الفرق	**1.235.849**	**3.144784**	**1.708.400**	**752.178**

الحقوق الجبائية:

جدول رقم:19 يبين الحقوق الجبائية

	2010	2011	2012	2013
الحقوق	432.546	3.385.700	597.940	263.262
الغرامات	108.136	255.024	149.485	65.815
المجموع	**540.682**	**3640.724**	**747.425**	**329.077**

خاتمة الفصل:

من خلال دراستنا التطبيقية في مركز الضرائب عن التدقيق الجبائي و مختلف مراحل التحقيق المحاسبي رأينا أن عملية التدقيق في حسابات الضرائب أهم طريقة لاكتشاف طرق التهرب الضريبي التي يقوم بها المكلف. وهذا من خلال اعتماده على تقنيات المحاسبة من حيث الشكل و المضمون.

هذا ما يلزم الإدارة الجبائية الاهتمام بالتدقيق في حسابات الضرائب و الرسوم، و التحقيق المحاسبي، و يجب عليها تكوين محققين خاصة في الجانب المحاسبي مع تعريفهم بمختلف القواعد القانونية الواجب عليهم تطبيقها و العمل بها لتجنب الوقوع في الأخطاء قد يستفيد منها المكلف، و تحقيق المردودية المالية و حماية المصلحة العامة.

الخاتمة العامة:

إن المراقبة الجبائية هي من إحدى مهمات الإدارة الجبائية و هي وليدة الإصلاحات الجبائية التي تهدف إلى خلق أرضية بسيطة و غير معقدة، تقود إلى نظام ضريبي شامل و موحد، و يوضح هذا النظام.

طريقة الدفع و التحصيل لكل مساهم سواء كان معنوي أو طبيعي، كما مست أيضا أنواع الإنتاج والتصريحات الجبائية و التغطية المالية، هذا بالنسبة إلى الضريبة على الدخل الإجمالي، أما على مستوى الضريبة على أرباح الشركات تم خلق نظام جبائي منفصل للشركات و المؤسسات.

إن تطبيق هذا النظام و إن كان يسمح بإخضاع ضريبي عادل لكل نوع من أنواع الدخول إلا أنه لا يسمح بالإحاطة الكاملة بالحالة المالية الكلية للمكلف و بالتالي دون التشخيص الكامل للضريبة و يترك فراغ واسع للتحايل و التهرب الضريبي، و الناتجة أيضا عن غياب الثقافة الجبائية في الجزائر و ضعف الدولة في إقناع المواطن الجزائري بأن حقه يأخذه من تأدية لواجبه و هذا لأن الدولة لا تجعل المكلف يحس بحقه و يلمس التغير الذي يحدثه في حياته، بقدر ما يحس بثقل واجبه و أثره السيئ في تغير حياته، و كذلك نشاطات سوداء مستفحلة في إطار الإقتصاد الموازي حيث الجزء الكبير من المعاملات الإقتصادية تتم في الظل بعيدا عن الضرائب و التهاون في تطبيق القوانين من طرف الإدارة الجبائية الجزائرية، و غياب الرقابة و على هذا الأساس فإن أداة التدقيق المحاسبي هي تدعيم للرقابة الجبائية لملئ الثغرات الجبائية و هذا ما رأيناه من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها في مركز الضرائب بمستغانم بمكتب التحقيقات المحاسبية إضافة إلى المعارف النظرية التي إستقيناها من الكتب و المراجع المتخصصة في ميدان التدقيق المحاسبي، حيث أن للتدقيق المحاسبي أهمية كبيرة في توسيع الوعاء الضريبي و الرفع من المر دودية الجبائية إضافة إلى محاربة الغش و التهرب الضريبي .

فاستعمال الطرق الحديثة لإعادة تقدير أساس الضريبة للشركات و المؤسسات الشخصية و من أجل التحقيق في أرقام أعمالهم و مدا حيلهم المشكوك فيها و مقارنتها مع التصريحات المقدمة سنويا إلى مفتشية الضرائب ليتم إظهار الأخطاء و المخالفات المقصودة و غير المقصودة من طرف المكلفين بالضريبة و كشف نيتهم في الغش والتحايل مما ينجر عن ذلك عقوبات خاصة و هذا حسب طبيعة المخالفة .

و بهذا يتم التقليل من حدة الغش و التهرب الضريبي مما يستلزم التوسيع للوعاء الضريبي و مما ينتج عنه الرفع في المر دودية الجبائية ، حيث نلاحظ أن التحقيق المحاسبي كان له الفضل في تحقيق تحصيلات و موارد مالية معتبرة لخزينة الدولة، و هذا ما يسعى إليه التدقيق المحاسبي لإعطاء نوع من الشفافية و العدالة في قواعد فرض الضريبة لكل نوع من أنواع الدخول سواء الأشخاص المعنويين أو الطبيعيين و هذا لا يعني أن تعتبر عبئا ضريبيا على

المكلفين بالضريبة و إنما وسيلة ناجحة في تقدير و تحسين مردودية المؤسسة في حد ذاتها و الإستعانة من أخطائها و عليه فقد توصلنا إلى جملة من الاستنتاجات و الإقتراحات سنستعرضها فيما يلي:

أولا: النتائج

بعد معالجتنا و تحليلنا لمختلف جوانب الموضوع توصلت إلى النتائج التالية:

1) إن الصعوبات التي يعاني منها النظام الجبائي الجزائري يمكن إرجاعها بالدرجة الأولى إلى ضعف التشريعات والقوانين الجبائية، و طبيعة النظام الجبائي الذي يمنح للمكلف حرية تصريحه بمداخيله من تلقاء نفسه، مما أدى إلى تسرب حجم كبير من أموال الخزينة العمومية و إنخفاض الإيرادات و الوفرة الضريبية، فهي ظاهرة حقيقية ناتجة عن عوامل و أسباب من أهمها التهرب و الغش الضريبي حيث يشكل التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية و الإقتصادية، نظرا لآثاره السلبية المتعددة.

2) إن المعايير الموضوعية من قبل الإدارة الجبائية لمحاربة ظاهرة الغش الضريبي تبقى غير كافية نظرا لعدة أسباب منها:

- العدد المحدود للموارد البشرية المؤهلة و الوسائل المادية الموضوعة تحت رهن أعوان الإدارة الجبائية.
- العدد الكبير للمكلفين و التعقد الكبير للملفاتهم يعد عملا صعبا على المحققين.
- إنعدام الثقافة الضريبية لدى المكلف تصعب من مهام الإدارة الجبائية.
- بعد الإدارة الضريبية عن بعض المناطق يدفع المكلفين بالتهاون في الإدلاء بتصريحاتهم الجبائية.

3) إن التنسيق التام بين الإدارة الجبائية و مختلف الإدارات و المؤسسات الأخرى يلعب دورا فعالا في تبادل المعلومات من حيث جمعها و إستغلالها، و هذا من شأنه تعزيز إستراتيجيات مكافحة التهرب الضريبي،

4) إن نجاح عملية التدقيق الجبائي تعتمد أساسا على مدى كفاءة و خبرة المراقبين في كل من الميدان الجبائي والمحاسبي و مدى وعيهم بمسؤوليتهم و مهامهم بمختلف الجوانب سواء القانونية منها أو التنظيمية لعملية التدقيق الجبائي.

ثانيا: التوصيات

من خلال النتائج السابقة يمكن تقديم بعض الاقتراحات و التوصيات التالية:

1) تكثيف البحث الجيد للمعلومات الجبائية،

2) التركيز على تغير الذهنيات، من خلال النشر الواسع للثقافة الجبائية، بإستغلال كل الإمكانيات المتاحة، للرفع من الوعي الجبائي، مع ضمان ذلك من خلال تحقيق العدل و الإنصاف الجبائي.

3) الإدارة الجبائية مدعوة للتكيف مع جميع التحديات و محاولة التنبؤ بحلول مستقبلية.

4) الإستفادة من التجربة المهنية في التحقيق المحاسبي لتسهيل العملية و تفادي الطرق المعقدة طويلة الأجل، لأجل تحسين نوعية التدقيق المحاسبي.

5) إتخاذ مجموعة من التدابير الميدانية تعطي أهمية للمحاسبة ، و إدراج إجراءات جبائية لدى الإدارة الجبائية للضرائب و ذلك من أجل التكيف مع النظام المحاسبي المالي الجديد.

6) إضافة إلى هذا على الإدارة الجبائية الإهتمام الواسع بالمورد البشري الذي يعد القلب النابض داخلها و ذلك من خلال تبني سياسة البحث و التطوير فيما يتعلق بتأهيل كفاءات الأعوان و قدراتهم التحاورية لتسهيل مهامهم العملية.

7) التعاون بين الإدارة و الجامعة لأنه من شأن الجامعيين و المتربصين أن يساهموا بشكل كبير إثراء البحث العلمي و عدم إستخدام سياسة الإنطواء و الإنعزال على المحيط الخارجي و إعتبار المتربصين على أنهم دخلاء على الإدارة.

قائمه المراجع:

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

1) أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحية النظرية و العملية، مؤسسة الشباب الجامعية، 1992،

2) أحمد عبد العزيز شرقاوي، السياسة الضريبية و العدالة الاجتماعية، معهد التخطيط القومي، مصر،

3) حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط1، سنة، 2006،

4) طارق الحاج، المالية العامة، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2009،

5) يونس البطريق، علي عباس عباد، النظم الضريبية، الدار الجامعية الإسكندرية، 1983،

6) يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن،

7) محمد الصغير بعلي، و د يسري أبو العلا، المالية العامة، دار النشر و التوزيع،2003،

8) محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية للإصدار، 3003،

9) محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر،ط1)، 2008،

10) مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، دار هومة الجزائر، 2003،

11) سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة، الإسكندرية دار الجامعة الجديدة للنشر،2000،

12) سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي و أهداف المجتمع، الدار الجامعية الإسكندرية، 2011،

13) عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر،2011،

14، عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرجر للنشر و التوزيع الجزائر، ط1، 2011،

15) عبد المنعم فوزي، المالية العامة و السياسة المالية، نشأة المعارف الإسكندرية، ط1، 2002،

16) عبد الناصر نور، نائل حسن عدس، الأستاذ علين الشريف، الضرائب و محاسبتها، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، الأردن،ط1، 2003،

17) عبد الفتاح، مبادئ و أسس المراجعة علما و عملا، مكتبة شباب جامعة بيروت، 1994،

18) عوادي مصطفى وزين يونس، الرقابة الجبائية، مكتبة بن عوس، السعيد الوادي،ط1، 2011،

19) عناية غازي، المالية العامة و التشريع الضريبي،

20) فريديريك سنايدر، و دومينيك أنمي، الإختباء وراء الظل، نمو الإقتصاد الخفي في سلسة قضايا الإقتصادية، صندوق النقد الدولي، 2002،

21) خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، الجزء الأول، دار هومة الجزائر، 2006،

22) خالد أمين عبد الله، علم التدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار النشر، الأردن، 1999،

23) خالد شحادة الخطيب، نادية فريد طافش، الأصول العلمية و العملية في المحاسبة الضريبية، دار حامد الأردن، ط)، 2008،

24) خليل الرفاعي، المحاسبة الضريبية، دار المستقبل للنشر و التوزيع، عمان الأردن، ط1، 2009،

25) شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر،2008،

القوانين و المراسيم و القرارات و الجرائد الرسمية:

1)الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، القانون رقم 14-10 يتضمن قانون المالية العدد 78 بتاريخ 31 ديسمبر 2014،

2) الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري، 2014،

3) وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري، منشورات الساحل، 2009،

4) وزارة المالية، المديرية العانة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري، 2013،

5) وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2003،

6) وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة الخاضعين للرقابة،2013،

7) دليل المراجعة المحاسبية مديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث و المراجعات إصدار 2001،

8) وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، منشور2015،

9) القرار الرسمي و كيفيات تطبيق المخطط الوطني المحاسبي رقم 14 المؤرخ في 23-03- 1976

10)وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ، دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب، 2009

11) وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مركز الضرائب، تنظيم و مهام مركز الضرائب

10) المواد:2،3،4،1،،5،6،7،13،104،138136،217150،219 ،249،250،251،252،322،من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة،و كذلك194-193،1-2، 193-1، 192-1،

11) المادة الأولى و المواد 21،23 من قاون الرسم على رقم الأعمال،

12) المواد: 20،20،42،43،44-20،1-7، من قانون الإجراءات الجبائية،

13) المادة:11 من القانون التجاري،

14) المادة 42-2 من قانون العقوبات

15) ministére des finances, direction générale des impot , guide du vérificateur de comptabilité, directions des recherches et vérification, édition Alger, 2004

المذكرات:

1)أحمد رجراج، النظام الضريبي الجزائري و تقييم الأداء و تحديات المرحلة المقبلة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،2004،

2) لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي و انعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستار في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية، تيارت، 2011،

3) سالمي رشيد، المواد الجبائية المستحقة للبلديات، رسالة ماجستار جامعة الجزائر،1999،

4) مذكرة التخرج المراجعة و التدقيق الحسابات في المؤسسة الوطنية للتكرير السكر، 2011،

المراجع باللغة الأجنبية:

1)A.HAMINI,L'audit comptable et finance, ED.BERTI, Algérie,2001,p172

2) Colin Philip, la vérification fiscale, édition économisa, paris,2000,P:40

3) Dan ail Richer, les procédures fécales, presses universités de France 1990, p 25

4) Jean rapfgeau,l'audit opérationnelle ED PUF, paris,1984, p

5) Lionnel.C et GerardV, audit et contrôle interne, Aspect finanánciers, ope

6) M. colin, la vérification fiscale, Ed Economisa, paris, 1985, p38